الجوانب التشريعية والممارسات المحاسبية

للضرائب المباشرة على ارباح منشآت الاعمال

الضريبة على ارباح شركات الاموال

شركات الاموال

دكتور

أمين السيد أحمد لطفى

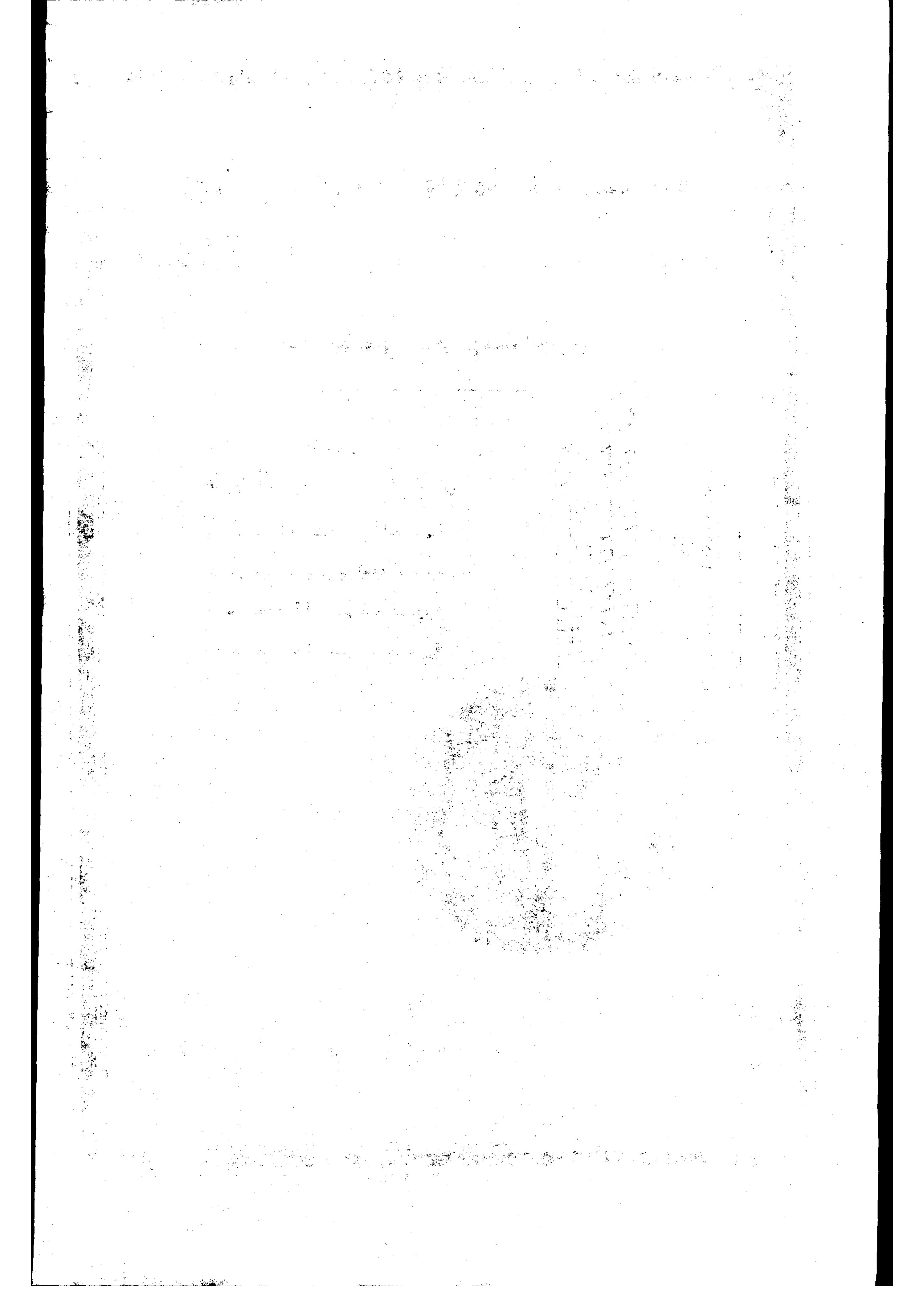
دكتــــور الفلسـفة فى المحاسبة

عضو هيئة تدريس بجامعة القاهرة

عضو جمعية الضـرائب الـدولية

عضو جمعية الضـرائب المصـرية

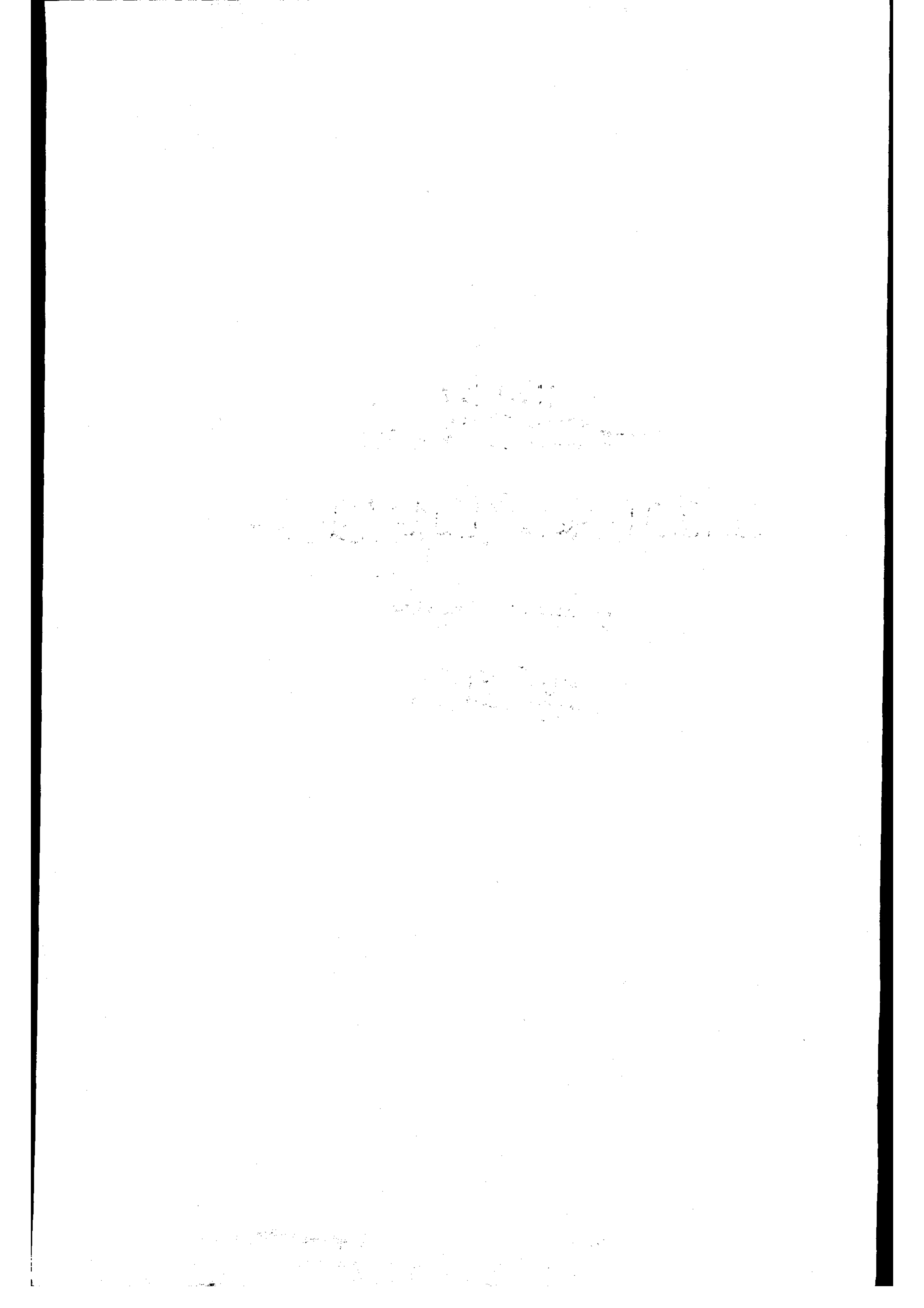
الطبعـة الأولـى



بسم الله الرحمن الرحيم

سُبْحَانَكَ لَا عِلْمَ لَنَا إِلَّا مَا عَلَّمْتَنَا إِنَّكَ أَنتَ الْعَلِيمُ الْحَكِيمُ

صدق الله العظيم

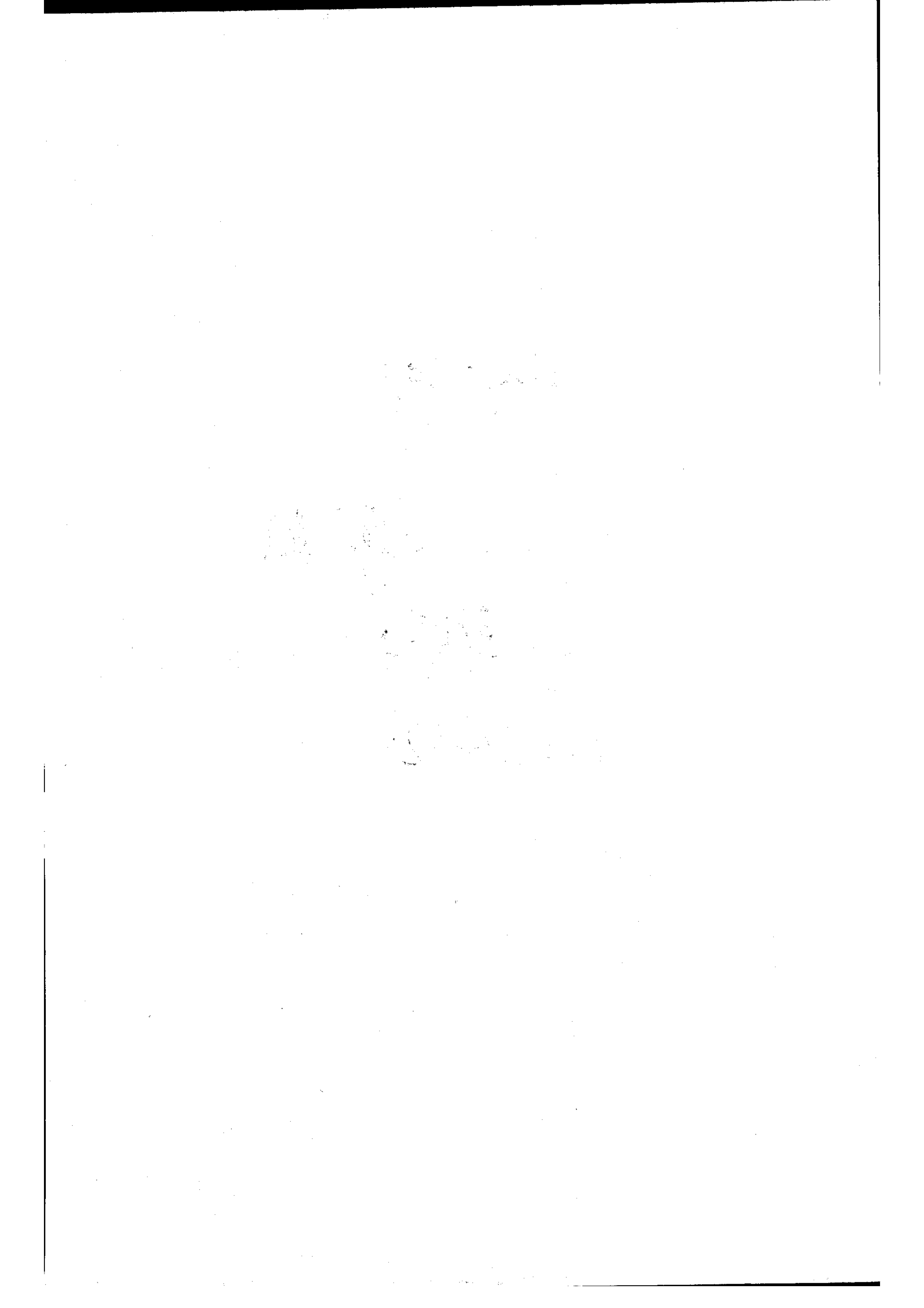


إهداء

إلى زوجتي ...

وسَارة ...

وأحمد ...



تقديـــم

تناول المؤلف فى الجزء الاول ـ من كتابه ـ الجوانب التشريعيـة والممارسات المحاسبية للضرائب المباشرة على أرباح منشات الاعمال ـ دراسـة المعاملة الضريبية لارباح المنشات الفردية وشركات الاشخاص.

أما فى هذا الجزء فسوف يركز المؤلف على دراسة المعاملة الضريبيـة لارباح شركات الاموال (شركات المساهمة، شركات التوصية بالاسهم ـ الشركـات ذات المسئولية المحدودة).

وغنى عن القول فان شركات الاموال كان تعامل ضريبيا قبل العمـل بقانون ضرائب الدخل معاملة المنشات الفردية او شركات الاشخاص اى ان أرباحها كانت تخضع للضريبة على الارباح التجارية والصناعية، بافتراض أن تلك الاربـاح تنتج نتيجة تضافر رأس مال اصحاب شركات الاموال مع العمل الذى يبذلونـه فيها، وان كان هذا الافتراض غير سليم، باعتبار ان هناك انفصال واضح بيـن الملكية والادارة فى مثل هذه المنشات.

من ثم فان النظام الضريبى القائم فرق بين الضرائب على الدخـل ـ بين دخول الافراد (الاشخاص الطبيعيين) ودخول الشركات (الاشخـــاص الاعتباريين)، حيث تخضع الفئة الاولى لنظام الضرائب النوعية المتعددة أمـا دخول الفئة الثانية فتخضع لضريبة واحدة هى الضريبة على أرباح شركـات الاموال.

وعلى الرغم ان الضريبة التى تفرض على أرباح هذه الشركات ـ سواء أكانت مملوكة ملكية عامة (شركات القطاع العام) او خاصة (شركات القطـاع الخاص) أو مشتركة تخضع لاحكام تتفق مع كثير من أحكام الضريبة علـى الارباح التجارية والصناعية، الا أن لها من السمات ما يميزها عن غيرها مـن الضرائب الاخرى.

ولاشك فان تقرير هذه الضريبة وتمييزها باحكام خاصة كان تطبيقـا للمبادئ التى روعيت فى هذا القانون والتى كان أهمها التمهيد للاخذ بنظـام الضريبة الموحدة .

من هنا تأتى أهمية هذا الكتاب، وتزداد بشكل أكبر فى تناولـه الجوانب التشريعية والممارسات المحاسبية للمعاملة الضريبية لارباح هذه الشركات ولعل ذلك ما يجعله من الكتب النادرة التى تتناول هذا الموضوع فى مؤلـف واحد مستقل .

انطلاقا من ذلك فقد اهتم المؤلف عند اعداده لهذا الكتاب ايجـاد تكامل بين الاطار النظرى والممارسة العملية للضريبة على أرباح شركات الاموال ، وقد روعى أن يكون أسلوب هذا الكتاب متميزا وفريدا من ناحية الوضـوح والعمق والبعد عن الشكلية والتقليد .

ويعتبر هذا الكتاب مرجعا علميا هاما لعديد من الطوائف التى مـن أبرزها :

- الدارسين سواء فى سنوات البكالوريوس أو الدراسات العليا على حـد السواء .
- العاملين فى الجهاز او الادارة الضريبية .
- الممتهنين والمزاولين لمهنة المحاسبة والمراجعة القانونية .

فى النهاية يأمل المؤلف أن يكون ذلك الجهد اضافة متميزة الـى المكتبة العربية، ومشاركة فعلية فى توفير اساس علمى نظرى وتفسير تطبيقـى للممارسة العملية .

المؤلف

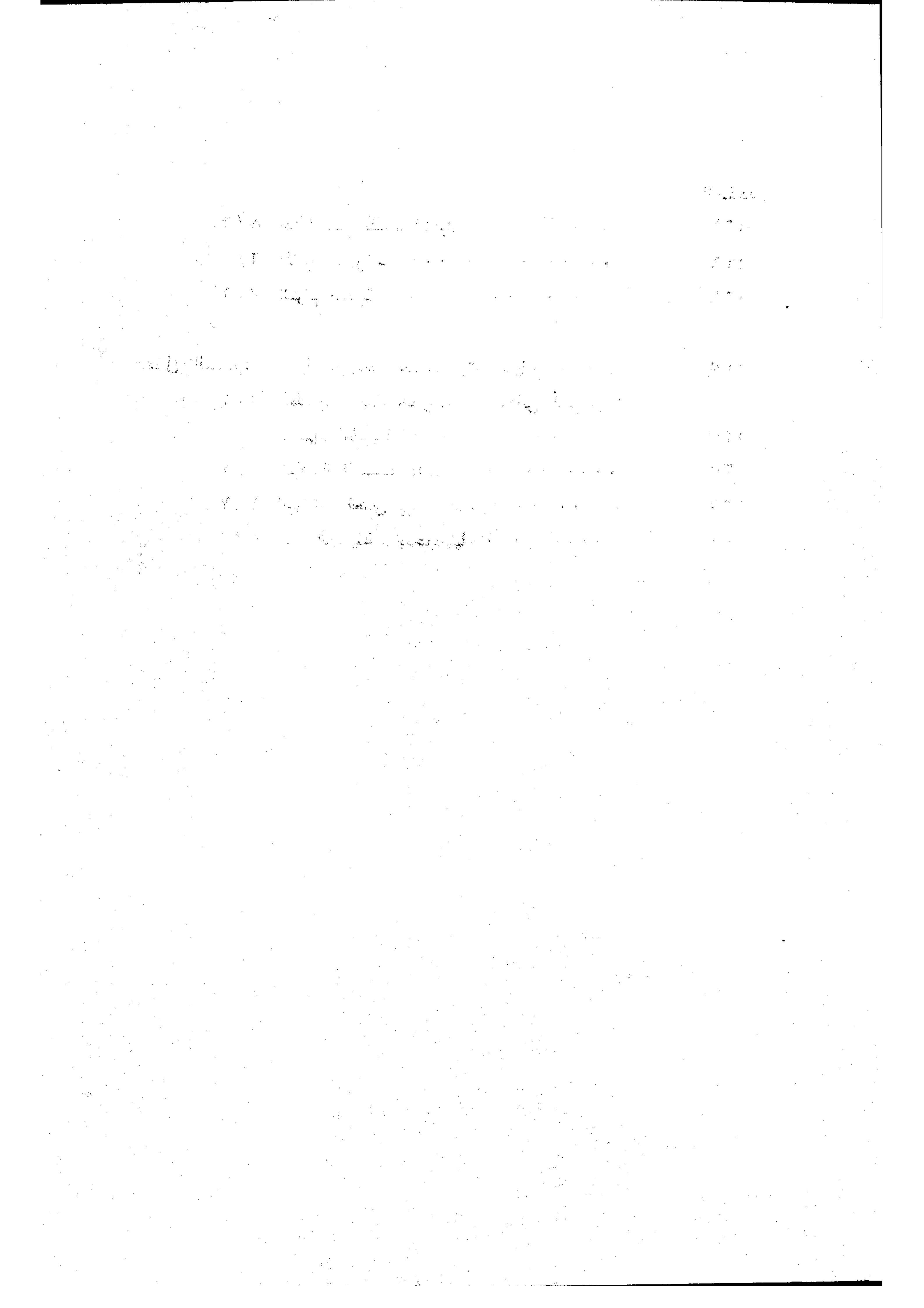
دكتور أمين السيد أحمد لطفى

محتويات الكتاب

الصفحة

الصفحة

الصفحة



الفصل الأول
الاطار العام للاشكال القانونيـــة والطبيعة المحاسبية لشركات الأموال

١/١ الاشكال القانونية لتنظيمات الاعمال

Forms of Business Organization

هناك ثلاثة انواع شائعة لتنظيمات الأعمال هى المنشأة الفردية، وشركات الأشخاص، ثم شركة الأموال، وفيما يلى سوف يتم تناول الطبيعة القانونية لهذه الأشكال فضلاً عن الخصائص المميزة للمحاسبة فى كل منهم، وغنى عن البيان ثان معظم المبادئ المحاسبية قابلة للتطبيق عليها وان مجال الاختلاف الرئيسى بينها يكون فى المحاسبة عن حقوق الملكيـــــة فحسب .

١/١/١ المنشآت الفردية Single Proprietorships

كل وحدة اقتصادية يملكها شخص واحد يطلق عليها منشـــــأة فردية Private Firm or Concern ويسود هذا النوع من التنظيمات فى محلات البيع بالتجزئة والمزارع ومحلات الخدمات، ومكاتب أو منشآت الخدمات المهنية ، وتعتبر المنشآت الفردية أكثر انواع التنظيمات الاعمال شيوعا فى الاقتصاد المعاصر ، وعادة ما تكون هذه التنظيمـــات صغيرة نسبيا .

ومن أهم خصائص المنشأة الفردية من وجهة النظر القانونية هــى عدم وجود تفرقة أو تمييز بين المنشأة ومالكها، وطبقا لذلك يكون المالـك ملتزما بصفته الشخصية بديون المنشأة، فاذا تعثرت المنشأة ماليا أو أفلست يمكن للدائنين اجبار المالك على سداد ديون المنشأة من ممتلكاته الشخصية .

أما من وجهة النظر المحاسبية فتعتبر المنشأة الفردية وحـــدة محاسبية مستقلة عن المصالح الأخرى للمالك .

هذا وتختلف الميزانية العمومية الخاصة بمنشأة فردية عن تلـــك الخاصة بشركة أموال فى الجزء الخاص بحقوق الملكية، هذا وتعد قائمـــة حقوق الملكية A Statement of Owner's Equity فى نهايـــة الفترة المالية فى المنشأة الفردية، وهى تعد بنفس الطريقة المتبعـــة عند اعداد قائمة الارباح المحتجزة المستخدمة فى شركات المساهمـــة ، ومع ذلك تتضمن قائمه حقوق الملكية معلومات عن الاستثمارات الإضافية التى تتم بمعرفة المالك بالاضافة الى الارباح المحتجزة ، وعند اعداد تلـــك القائمة يتم اقفال ارباح أو خسائر الفترة المحاسبية ومسحوبات المالك خـلال الفترة أما فى حساب رأس المال أو حساب جارى صاحب المنشأة .

أما قائمة الدخل The Income Statement فتختلف فى المنشآت الفردية عنها فى شركة المساهمة من ناحيتين :

١ - لا تتضمن قائمة الدخل فى المنشأة الفردية أى مصـــروف رواتب مقابل الخدمات الادارية التى يقدمها المالك ومن اسباب عـــدم السماح باثبات مرتب المدير المالك انه فى هذا النوع من المنشـــآت يمكن للمالك تقدير أى مرتب بدون قيود ويترتب على اثبات راتب غيــر حقيقى للمالك عدم دلالة قائمة الدخل كأداة لقياس المقدرة الربحيـــة للمنشأة، ومن الناحية المنطقية يجب النظر الى المدير المالك على أنـــه يعمل لاكتساب كل دخل المنشأة بدلا من العمل من أجل الحصول على مرتب.

٢ - عدم وجود مصروف لضريبة الدخل فى قائمة دخل المنشأة الفردية ، حيث ان المجتمعات التى تخضع نشاط تلك المنشآت الفرديـــة للضريبة لا يتم التمييز فيها بين المنشأة كوحدة قانونية وبين مالكهـــا

ولذلك لا يمسك في المنشأة حساب لضريبة الدخل ، وانما يقوم المالـــك باثبات دخله من المنشأة بالاضافة الي مواردها الاخري في اقراره الضريبي .

وتجدر الاشارة الى أن المالك في المنشأة الفردية يدفع الضريبـة على صافي دخل المنشأة بالكامل وليس فقط على مسحوباته خلال العـام ، وعلى العكس من ذلك فان شركات الاموال هي التى تدفع ضرائب الدخـل على أرباحها ويظهر مصروف الضريبة في قائمة الدخل الخاصة بها .

٢/١/١ شركات الاشخاص :

ويسمي ذلك النوع بشركات الاشخاص نظرا لانه يعتمد في تكوينها على شخصية الشركاء وهم عادة عدد قليل يعرف كل منهم الاخر معرفـة تامة من حيث خبرته وسمعته في التجارة، ولما كان الاعتبار الشخصي لـه أهميته في تكوين مثل تلك الشركات فهي تحل كقاعدة عامة بافلاس أحـد الشركاء أو فقده الاهلية أو وفاته. (١)

وتشمل شركات الاشخاص ثلاثة أنواع رئيسية من الشركات هم:

أ ـ شركة التضامن The Partnership Firm

تعرف شركة التضامن بأنها عبارة عن الشركة التى يعقدها اثنـان أو أكثر بقصد الاتجار على وجه الشركة بينهم بعنوان مخصوص يكـــون رأسمالها ، وتتميز بأن الشركاء فيها متضامنون لجميع تعهداتها ولو لم يحصل وضع الامضاء عليهم، لا من أحدهم انما يشترط أن يكون هذا الامضـاء بعنوان الشركة. (٢)

---

(١) ينظر القانون المدنى المصرى مواد من ٥٠٥ الى ٥٣٧ ، وكذلـك القانون التجارى من المادة (١٩) الى المادة (٦٥) .

(٢) ينظر ويراجع المادة (٢٠) ، (٢٢) من القانون التجارى المصرى .

ويستخدم هذا النوع من التنظيمات على نطاق واسع فى المجـــالات المهنية والاعمال التى يكون التركيز فيها على عامل الخدمة الشخصية، كمـــا يستخدم ذلك النوع من التنظيمات أيضا فى بعض المجالات الصناعية وفـــى محلات البيع بالجملة والتجزئة التى تستلزم تضافر رؤوس اموال أكثر مـــن فرد وأحيانا ما تضاف كلمة" شركاء" الى اسم الشركة مثال ذلك (شركـــة ممدوح اسماعيل وشركاه)٠

ب ـــ شركة التوصية البسيطة:

وتعرف هذه الشركة بأنها الشركة التى تعقد بين شريك واحـــد او أكثر مسئولين ومتضامنين وبين شريك واحد أو أكثر يكونون أصحـــاب أموال وخارجين عن الادارة يسمون موصون، ويترتب على ذلك شمول تلك الشركة لنوعين من الشركاء : (١)

(١) شركاء متضامنون

وهم كالشركاء فى شركات التضامن تماما٠ ومعنى ذلك أن الشريك المتضامن فى شركة التوصية يسأل مسئولية شخصية وتضامنية مع باقى الشركاء المتضامنين معه عن ديون الشركة والتزاماتها٠ كما أنه يكتسب صفة التاجـــر ويمنع عليه كقاعدة عامة التصرف فى حصته ، ويجوز أن يكون شريكا متضامنـــا أحد الاشخاص المعنوية، وتتحدد مسئوليته وفقا لنظامه القانونى ٠

(٢) شركاء موصـــون

وهم الشركاء الذين تتحدد مسئولياتهم بقدر حصصهم فقط عن ديون الشركة ولا تتعداها الى أموالهم الخاصة٠ وهذا النوع من الشركاء هو الذى يميز شركة التوصية البسيطة عن شركة التضامن السابق دراستها حيث يسأل جميع الشركاء مسئولية شخصية وتضامنية٠ والموصى يعد شريكا من الناحيـــة القانونية وليس مجرد مقرض أموال ٠

---

(١) يذكر ويراجع المادة (٢٣)، (٣١) من القانون التجارى المصرى٠

جـ ـ شركة المحاصة Infact Firm

تنعقد شركة المحاصة كبقية شركات الاشخاص بين شخصين أو أكثر يساهم كل منهم فى مشروع مالى بنصيب معين من المال أوالعمل واقتسام ما ينتج عن هذا المشروع من أرباح أو خسائر، الا أن طبيعة تلك الشركة تختلف عن باقى الشركات بصفتها المستترة لانها لاتظهر للغير، فليس لها شخصية معنوية ولا اسم تجارى أو ذمة مالية ، فهى شركة تقوم بين أفرادها ولا يعلم الغير بوجودها.(١)

وأهم الخصائص المميزة لشركة التضامن ما يلى:(٢)

١ ـ سهولة التشكيل Ease of Formation

حيث يمكن أن تنشأ شركة التضامن بدون أى اجراءات قانونية فاذا ما اتفق شخصان أو أكثر ليصبحوا شركاء، فان مثل هذا الاتفاق يشكل عقدا وتنشأ شركة التضامن مباشرة، على أنه يجب أن يكون العقد مكتوبا حتى يحول دون سوء الفهم فى المستقبل.

٢ ـ العمر المحدود Limited Life

حيث يمكن أن تنتهى شركة التضامن فى أى وقت بوفاة أحد الشركاء أو انسحابه ، وهناك عوامل أخرى تؤدى الى انهاء الشركة مثل

---

(١) تعرف المادة (٥٩) من القانون التجارى تلك الشركة على النحو التالى: " زيادة على انواع الشركات .. تعتبر أيضا بحسب القانون الشركات التجارية التى ليس لها رأس مال شركة ولا عنوان شركة وهى المسماه بشركة المحاصة .

(٢) ينظر لمزيد من التفصيل على سبيل المثال :

ـ د. سميحة القليوبى ، الشركات التجارية، دار النهضة العربية ، القاهرة، ١٩٨٥.

الافلاس أو عدم مقدرة الشركاء على اتمام المشروع الذى انشئت الشركة من أجله، كما أن دخول شريك جديد أو انفصال شريك قديم يعنى انهاء الشركة القديمة بالرغم من استمرار الشركة فعلا فى أعمالها .

٣ ـ الوكالة المتبادلة Mutual Agency

حيث يعمل كل شريك كوكيل عن شركة التضامن، ولذلك فان القرارات التى يتخذها كل شريك والعمليات التى يقوم بها تؤثر على المركز المالى للشركة .

٤ ـ المسئولية غير المحدودة Unlimited Liability

فكل شريك فى شركة تضامن عامة يعتبر مسئولا مسئولية شخصية عن ديون الشركة ، أما فى حالة التوصية البسيطة Limited Partnership فلا يكون الشريك الموصى مسئولاً بصفته الشخصية عن ديون الشركة .

٥ ـ الملكية المشتركة لممتلكات الشركة وأرباحها
Co-Ownership of Partnership Property and Profits

فعندما يقدم أحد الافراد حصته فى شركة التضامن فى شكل أصول عينية مثل المبانى أو المخزون أو أى ممتلكات أخرى فهو لا يحتفظ بأى حق شخصى على الاصول التى ساهم بها ، فتلك الممتلكات تصبح مملوكة ملكية مشتركة لكل الشركاء وكذلك فان كل شريك يكون له حق فى الارباح التى تحققها الشركة .

أما خصائص المحاسبة فى شركة التضامن Partnership Accounting فتتمثل فى ضرورة ان يفصح النظام المحاسبى عن مساهمة كل شريك فى رأس المال ومسحوباته ونصيبه من الارباح والخسائر .

وفى حالة فتح حسابات لشركة تضامن جديدة ـ يساهم فيها أحد

الشركاء بأصول أخري بخلاف النقدية يراعى تقديم الاصول غير النقدية وفقا للقيم السوقية العادلة Fair Market Value في تاريخ تحصيلها لشركة التضامن على ضرورة موافقة كل الشركاء على القيم المقدرة للاصول .

وفى حالة مسحوبات الشركاء (للنقدية أو أى أصول أخرى) Withdrawals لا يستلزم الامر عمل إعلان رسمى عن التوزيعات كما هو الحال في شركات الاموال ، كذلك لايستلزم الامر أن يكون المبلغ المسحوب متساويا لكل الشركاء، وتجدر الاشارة الى أنه في حالة سحب أي شريك لاى أصل يجعل حسابات مسحوبات الشريك مدينا ، وبعد ذلك سوف يتم اقفال رصيد ذلك الحساب في الحساب الجاري لكل شريك، بينما اذا استثمر أحد الشركاء أصولا اضافية في الشركة يسجل الاستثمار الاضافي في الجانب الدائن من حساب رأس مال الشريك .

وغنى عن البيان تقفل حسابات مصروفات وايرادات شركة التضامن في حساب ملخص الدخل بنفس الطريقة التى ستستخدم في شركة الاموال ، وبعد ذلك يقفل رصيد حساب ملخص الدخل في الحسابات الجارية للشركاء طبقا لشروط توزيع الارباح كما جاءت في عقد الشركة أو يتم توزيعها بنسبة حصص رؤوس الاموال (في حالة عدم النص في العقد على كيفية توزيع الارباح) .

وتختلف قائمة دخل شركة التضامن عن تلك التى تعد في منشأة فردية فى نقطة واحدة وهى اضافة جزء في نهاية القائمة يوضح توزيع صافى الربح بين الشركاء ، كما أن قائمة الدخل في شركة التضامن لا تتضمن ايضا مصروفات ضرائب دخل أو مصروف رواتب مثلها في ذلك مثل المنشأة الفردية .

وهناك بالطبع عدة أساليب لتوزيع صافى دخل شركة التضامن منها توزيع الشركاء لصافى الدخل بالتساوى ، أو قد يتم أخذ بعض العوامل في

الحسبان بغرض التوصل الى خطة عادلة للتوزيع أهمها :

- مقدار الوقت الذى يخصصه كل شريك للشركة.
- مقدار رأس المال المستثمر بواسطة كل شريك.
- أى مساهمة أخرى يقدمها كل شريك تسهم فى نجاح الشركة.

هذا ويمكن توزيع صافى الربح وفقا لاى نسبة يتم الاتفاق عليها مثل نسبة رؤوس الاموال التى بدأت بها الشركة، أو نسبة ثابتة بعد توزيع مخصصات لكل شريك فى شكل رواتب وفائدة على رأس المال المستثمر.

وهناك عديد من القضايا المحاسبية الاكثر تعقيدا فى شركة التضامن أهمها المرتبطة بدخول شريك جديد، أو انسحاب شريك قديم أو تصفية الشركة وغيرها من القضايا التى قد تتناولها مراجع المحاسبة المتوسطة أو المتقدمة

٣/١/١ شركات الاموال Fund Companies

شركة الاموال هى تلك الشركات التى لا تنهض على الاعتبار الشخصى ، حيث يعتمد فيها بحسب على ما يقدمه كل شريك من مال دون أن تكون لشخصيته أى اعتبار، خلافا لما عليه الحال فى شركات الاشخاص

---

(١) ينظر لمزيد من التفصيل حول المشاكل المحاسبية لشركات الاشخاص المراجع التالية على سبيل المثال :

- Kieso, Donald E. and Jerry J. Weygandt, Intermediate Accounting, John Wiley and Sons, N.Y., 1983.
- Miller, Paul B.W., Gerald Searfass and Kenneth A. Smith, intermediate Accounting, Richard D. Irwin, Homewood, Illinois, 1982.

الشكل المألوف لشركة الأموال هو شكل الشركة المساهمة والتـى يتكون رأسمالها من عدد من الأسهم وتنحصر مسئولية المساهمة فيها بقيمـة السهم أو الأسهم التى فى حيازته، هذا وقد تقفل الشركة المساهمة علـى مؤسسيها بمعنى أن يتم الاكتتاب فى رأس مال الشركة المساهمة بالكامـل بواسطة المؤسسين . وفى هذه الحالة تكون الشركة المساهمة مغلقة على المؤسسين لها أو أن تطرح الشركة المساهمة بعض الأسهم للاكتتاب العام (أو المقيد) وفى تلك الحالة تعتبر الشركة شركة مساهمة غير مغلقـة على المؤسسين .

كذلك تعتبر شركة التوصية بالأسهم والشركة ذات المسئوليـة المحدودة من شركات الاموال[1] الا أنه يمكن تصنيف هذين النوعين فـى مجموعة واحدة تقع بين شركات الأشخاص وشركات الأموال ، ويكاد يجمـع أغلب الكتاب على ذلك ـ حيث يتم وضعهم فى مجموعة يطلق عليهـا الشركات ذات الطبيعة المختلطة[2] .

وفيما يلي سوف يتم تناول تعريف تلك الشركات بايجاز :

أ ـ شركة المساهمة Shareholder Companies

تعتبر شركة الأموال وحدة قانونية لها كيان ذاتى مستقل عـن ملاكها ، ومن الناحية القانونية تعتبر شركة الأموال شخصا معنويـا (اعتباريا) له العديد من الحقوق وتقع عليه مسئوليات الشخص الطبيعى.

---

(١) ينظر احكام القانون ١٥٩ لسنة ١٩٨١ المواد من ١ الى ١٨٤ واللائحة التنفيذية له .

(٢) ينظر على سبيل المثال :

ـ د. سميحة القليوبى، مرجع سابق، ص١٣ـ١٤، كذلـك ص ١٧٨ ـ ٢٥١ .

د.عبد الحكيم عثمان، أصول شركات المساهمة الخاصة والقطاع العام فى مصر، بدون ناشر، القاهرة، ١٩٨٧، ص١٧٢ـ١٩٨ .

شركة الأموال كوحدة قانونية مستقلة قد تمتلك الاصول باسمها وطبقا لذلك فان اصول الشركة تخص الشركة ذاتها ، ولا تخص حملة الاسهم والشركة ككيان قانوني يمكنها اقامة دعوى قضائية ضد الغير، ويمكن للغير اقامة الدعوى عليها مثلها في ذلك مثل أي شخص طبيعي، وهي لذلك تدخل في التعاقدات وتكون مسئولة عن ديونها وتدفع ضرائب الدخل المستحقة عن أرباحها .

ب ـ الشركات ذات الطبيعة المختلطة :

وهذه الشركات تجمع في الواقع بين خصائص شركات الاشخاص وشركات الأموال ومن الامثلة عليها شركات التوصية بالاسهم (١)

Commandiate Companies With Shares

وهذه الشركات تتكون من نوعين من الشركاء : شركاء متضامنون يجمعهم الاعتبار الشخصي ويسالون عن ديون الشركة مسئولية تضامنية وغير محدودة أي في جميع أموالهم، شأنهم في ذلك شأن الشركاء المتضامنين في شركة التضامن او شركة التوصية البسيطة . كما تضم هذه الشركة شركاء مساهمين وتأخذ حصصهم شكل الاسهم كما هو الحال في شركات المساهمة بحيث يعتبر الشريك مسئولا في حدود ما اكتتب به، كما يجوز أن تتداول الاسهم بالطرق التجارية .

---

(١) عرفت المادة (٣) من قانون الشركات رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ هذه الشركة بأنها شركة يتكون رأسمالها من حصة أو أكثر يملكها شريك متضامن أو أكثر، واسهم متساوية القيمة يكتتب فيها مساهمة أو أكثر ويمكن تداولها ، وتقضي الفقرة الثانية من ذات المادة بأن يسأل الشريك المتضامن عن التزامات الشركة مسئولية غير محدودة ، اما الشريك المساهم فلا يكون مسئولا الا في حدود قيمة الاسهم التي اكتتب فيها .

وتعتبر شركة ذات طبيعة مختلطة أيضا ما تسمى بالشركة ذات المسئولية المحدودة (١) Limited Liability Companies وهى التى تتكون من عدد معين من الشركاء لا يزيد عددهم على ٥٠ شريكا يسأل كل منهم مسئولية محدودة بقدر حصته. وهذه الشركة تقترب من شركات الاشخاص فى أنها لا تجمع عددا كبيرا من الشركاء وحصة الشريك فيها غير قابلة للتداول بالطرق التجارية، وانما تخضع لقيود معينة. هذا علاوة على أنها لا تجمع رأس المال عن طريق الاكتتاب العام. كما أن هذه الشركة تقترب من شركات الاموال أيضا لأن مسئولية الشريك فيها محدودة بحصته. ويحكم كل من شركات التوصية بالاسهم وذات المسئولية المحدودة قانون الشركات الجديد رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١.

وفيما يلى إيجاز لمزايا وعيوب التنظيم فى شركة الاموال :

مزايا التنظيم فى شركة الأموال :

١ ـ عدم وجود التزام شخصى على حملة الأسهم او المسئولية المحدودة No Personal Liability for Stockholders

حيث يكون لدائنى شركة الاموال حقوق على أصول الشركة وليس على الممتلكات الشخصية للمساهمين ونتيجة لذلك فان المخاطر التى قد يتعرض لها المساهمون تكون محدودة بالمبالغ التى استثمروها فى شركة الأموال.

---

(١) استحدث المشرع المصرى الشركة ذات المسئولية المحدودة بقانون الشركات الملغى رقم (٢٦) لسنة ١٩٥٤ نقلا عن التشريعات الضريبية وخاصة التشريع الفرنسى، وحاليا ينظم تلك الشركة قانون الشركات رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ بشأن شركات المساهمة والتوصية بالأسهم وذات المسئولية المحدودة ـ ينظر المواد من الى من قانون الشركات.

٢ - سهولة تجميع رأس المال Ease of Accumulating Capital

حيث تمتاز شركات الاموال بأن أسهم رأس مالها تكون قابلة للتحويل ، علاوة على ذلك يؤدى تقسيم رأس مال الشركة فى شكل صكوك من الاسهم الى اتاحة الفرصة للمستثمرين سواء أكانوا صغارا أم كبارا بالمساهمة فى ملكية الشركة .

٣ - امكانية تحويل أسهم الملكية الى نقدية بسهولة
Ownership Shars Are Readily Transferable

حيث يمكن لاى مستثمر أن يبيع الاسهم التى يمتلكها لاى فرد اخر دون أن يسبب ذلك أى مشاكل لادارة الشركة .

٤ - الوجود المستمر Continuous Existence

حيث أن شركة الاموال وحدة قانونية مستقلة فهى تتميز باستمرار وجودها فالشركة تستمر فى أعمالها على الرغم من تغير المساهمين نتيجة اصدار أسهم قابلة للتداول عكس شركات التضامن التى تتميز بأنها ذات تنظيم غير مستقر نسبيا .

٥ - الادارة المهنية Professional Management

حيث ليس لحامل الاسهم الحق فى ادارة الشركة (الا اذا انتخب عضو مجلس الادارة أو تم تعيينه مديرا) حيث يتم انتخاب مجلس ادارة يقوم بتعيين المدير العام ، مدير اعمال الشركة، يعنى ذلك وجود وكالة متبادلة فى شركات الاموال .

<u>عيوب التنظيم فى شركة الاموال :</u>

١ - زيادة العبء الضريبى Heave Taxation

حيث تخضع أرباح المنشأة الفردية وشركة التضامن للضريبة كربح شخصى لمن يمتلك الوحدة الاقتصادية ، أما أرباح شركات الاموال فهى

تخضع للضريبة فى معظم المجتمعات حيث تتولى الشركة سداد الضريبة ·

ففى الولايات المتحدة الأمريكية تدفع شركة الاموال حوالى ٥٠٪ من ربحها كضريبة، واذا قامت الشركة بدفع توزيعات الى المساهمين فيجب عليهم دفع ضريبة عن دخلهم الشخصى عند حصولهم على هذه التوزيعات، ويعنى ذلك أن دخل الشركة يخضع للضريبة والتوزيعات على المساهمين تخضع للضريبة مرة أخرى ولذلك يطلق على تلك الحالة الازدواج الضريبى Double Taxation

٢ ـ زيادة الاجراءات القانونية Greater Regulation

حيث تنشأ شركات الأموال فى ظل شروط وقواعد قانونية ويمتد أثر تلك القواعد على الانشطة التى تباشرها ·

٣ ـ الفصل بين الادارة والملكية
Separation of Ownership and Control

حيث قد يكون لذلك الفصل بعض المزايا ولكن قد تشوبه العيوب فى حالات أخرى، حيث قد يدير مجلس الادارة المنتخب أعمال الشركة بما يحقق منافع خاصة لاعضائه ·(٢)

١ / ٢ الاطار المحاسبى لشركات الاموال

١ / ٢ / ١ مقدمـــة :

المحاسبة عبارة عن نظام معلومات متكامل يهتم بتحديد وقيـــاس الاحداث المالية لتنظيمات الاعمال بهدف توصيل نتائج القياس الى المستفيدين بغرض اتخاذ القرارات ،ويتضح ذلك التعريف من خلال التعريفات المختلفة للمحاسبة حيث عرفت بأنها :

" عملية تحديد وقياس وايصال معلومات اقتصادية لإستخدامها فـــى اتخاذ القرارات بواسطة من يستخدمون هذه المعلومات" .

كما عرفت المحاسبة أيضا بأنها:(١)

" مجموعة من القواعد والطرق التى يتم بواسطتها جمع الاحداث المالية وإعدادها وتلخيصها فى شكل تقارير يمكن استخدامها لإتخـــــاذ القرارات" .

وعرفت المحاسبة أيضا بأنها : (٢)

اجراءات امداد معلومات كمية عن وحدات اقتصادية لمساعـــــدة المستفيدين لاتخاذ القرارات الاقتصادية لتوزيع الموارد الاقتصادية .

بوجه تمر عملية المحاسبة بثلاثة مراحل (٣) الاولى هى مرحلـــة

1- American Accounting Association, A Statement of Basic Accounting Theory, N.Y., 1966, p. 2.

2- Reynolds, issac N. and Albert, Slavin and Allen B. Sunders, Elementary Accounting, 2nd ed. Hinsdale III, The Dryden Press, 1983, p. 4.

3- Meedless, B.H., Anderson and J. Caldwell: Principles of Accounting, Dallas, Houghton, Mifflin, 1981, p. 3.

تسجيل البيانات أو المدخلات Input Data أو ما تعرف بتحديد وتسجيل الاحداث المالية المرتبطة بالتنظيم ، مع مراعاة أن تتصف تلك البيانات بعدة خصائص أهمها ان تكون بيانات كمية ومالية Quantifiable ، أن ترتبط بوحدة محاسبية Accounting Entity أن تكون بيانات قابلة للتحقق والمراجعة Verifiable وان تكون بيانات ملائمة Relevant بالاضافة الى اتساقها بالموضوعية Freedom From Bias .

أما المرحلة الثانية تتمثل فى مرحلة القياس Measurement حيث تستخدم وحدات قياس معينة أهمها الوحدات النقدية مثلا بغرض ترجمة تلك الاحداث المالية فى صورة أرقام يمكن ادخالها فى النظم المحاسبية للشركات سواء أكانت دفاتر فى حالة ما اذا كان النظام يدويا أو الكمبيوتر ما اذا كان النظام اليا .

فى حين تشمل المرحلة الثالثة فى اخراج تلك المعلومات وتوصيلها الى المستفيدين منها ، أى أن عملية توصيل Communication تقوم على تحويل البيانات من لغة المحاسبة Accounting Language الى لغة المستفيد العادى .

١/٢/٢ النظام المحاسبي لشركات الأموال :

بوجه عام يمكن القول بأن النظام المحاسبي فى شركات الاموال يعتمد على ما يلى:(١)

---

(١) ينظر ويراجع:

د. عمر حسنين ، ود. أحمد رجب عبد العال ، محاسبة الشركات ، مؤسسة شباب الجامعة ، الاسكندرية ، ١٩٨٩ ، ص ٢٧٠ ـ ٢٧٤ .

أ ـ الحاجة للتسجيل حتى يمكن التقرير :

فمع انفصال الادارة عن الملكية وضعت هذه الادارة في موضع المؤتمن على أموال قاعدة واسعة من المستثمرين ، من ثم فان النظام المحاسبي للشركة يجب أن يكون في الوضع الذي يسمح له بمتابعة مختلف الانشطة المالية والادارية للشركة حتى يستطيع أن ينتج التقارير التي توضح مدى الوفاء بالمسئولية **Accountability** .

ويمكن تقسيم الدفاتر التي تحتفظ بها شركات المساهمة الى ثلاثة مجموعات رئيسية هي :

١ ـ مجموعة دفاتر المحاسبة المالية :

حيث يجب أن تمسك هذه المجموعة (دفاتر عامة وأخرى مساعدة) بطريقة منتظمة وطبقا للقواعد المحاسبية المتعارف عليها . والهدف من تلك المجموعة هو اعداد التقارير الدورية للمستثمرين ولمختلف الجهات الحكومية والرقابية عن مدى وفاء الادارة لمسئولياتها .

٢ ـ مجموعة حسابات التكاليف والدفاتر الاحصائية :

حيث يجرى في تلك الدفاتر تحليل للنفقات وتتبع دورتها داخل الشركة ، وتهدف تلك المجموعة من الدفاتر التحليلية الى تحقيق عدة أغراض أهمها :

- قياس تكلفة الانشطة المختلفة للشركة .
- تحديد الكفاية النسبية لكل قسم من الاقسام بالشركة .
- قياس الكفاية الانتاجية وربحية أعمال الشركة .
- تقييم مستوى أداء الافراد المسئولين بالشركة ومدى وفائهم بمسئولياتهم المحددة لهم سلفا .
- تقييم أنظمة الرقابة الداخلية بالشركة .
- المساعدة في وضع خطط المستقبل والموازنة التقديرية .

٣ ـ مجموعة دفاتر قانونية بيانية الزم القانون بالاحتفاظ بها ومنأهمها :

١ ـ سجل المديرين :

ويثبت فيه مما يمتلكه كل عضو من أعضاء مجلس الادارة والمديرين من أسهم أو سندات بأسمهم أو باسم زوجاتهم ، وأولادهم القصـــر والتغييرات التي تطرأ على تلك البيانات .

٢ ـ سجل المساهمين Shareholer's Ledger

ويثبت فيه اسم كل مساهم وصناعته وعنوانه ومحل اقامته وعـدد الاسهم التي يمتلكها ونوعها وتاريخ انتقال ملكيتها .

٣ ـ دفاتر محاضر اجتماعات مجلس الادارة والجمعية العمومية

حيث يثبت في سجل خاص محاضر اجتماعات الادارة، ويوقع عليه من رئيس المجلس والعضو المنتخب للادارة ، كما يخصص سجل اخــر خاص لاجتماعات الجمعية العمومية للمساهمين .

ويلزم القانون أن تثبت المحاضر في هذين الدفترين بصـــورة منتظمة عقب كل جلسة وبطريقة مسلسلة وبدون كشط وتحشير، وترقــم صفحات الدفاتر بأرقام مسلسلة ومختومة بخاتم المحكمة المختصة .

وبجانب تلك الدفاتر القانونية توجد مجموعة أخرى من الدفاتــر البيانية مثل دفتر الاكتتاب والتخصيص، دفتر سجل حملة السندات ، سجل تحويلات الاسهم، سجل الاصول المرهونة .

ب ـ <u>الحاجة للمراجعة حتي يمكن الثقة</u> **Verification**

حيث تنص أغلب التشريعات على وجود مراقب حسابات للشركـة تعينه الجمعية العمومية وتقدر اتعابه ، ويقوم مراقب الحسابات ـ بوصفـه وكيلا عن المساهمين بتقييم أنظمة الرقابة الداخلية للشركة وأنظمتهــا

المحاسبية ، ويقوم باعمال المراجعة المستندية والفنية اللازمة

كما يجب ضمان الحياد للمراقب Independence فى أدائه لعمله بحيث لايقع تحت تأثير الادارة بأى شكل من الاشكال ، وبعد انتهاء المراقب من أدائه لعمله يقدم تقريرا بذلك للجمعية العمومية للمساهمين ، ويسأل المراقب فى تقريره بوصفه وكيلا عن مجموع المساهمين ، ولكل مساهم أثناء عقد الجمعية العمومية ان يناقش تقرير المراقب وأن يستوضحه عما ورد به ٠

وقد شاع استخدام لفظ المبادئ المحاسبية المقبولة أوالمتعارف عليها Generally Accepted Principles For Corporate Accounting فى تقارير المحاسبين والمراجعين القانونية الخاصة بشركات الاموال ، حيث يجب أن يحتوى تقرير مراقبي الحسابات على ما يلى:

ـ ما اذا كان فى رأى المراجع أن الطريقة التي تم بها اعداد الميزانية وحساب الارباح والخسائر تمثل المركز المالى للمشروع ونتيجة أعماله ٠

ـ هل يرى المراجع أن حسابات المنشأة مسوكة بطريقة منتظمة وأن النظام المحاسبى الذى تتبعه المنشأة يتم تطبيقه من مدة محاسبية الى أخرى دون تغيير ٠

جـ ـ <u>الحاجة للتفسير والترجمة حتى يمكن الفهم</u> Interpretation

فى الواقع ان تحليل وترجمة البيانات التي تحتويها القوائم المالية التي تنشرها الشركات المساهمة تحتاج الى مجهود كبير لتفهم طبيعة هذه القوائم، ولم تعد القوائم المالية تقتصر على قائمة المركز المالي وقائمة الدخل بل ظهرت قوائم وبيانات منشورة أخرى لتحقيق أهداف الترجمة والفهم ،

من أمثلة ذلك قائمة التغيرات فى صافى رأس المال العامل وقائمة التدفقات النقدية، هذا الى جانب تقرير مجلس الادارة وتقرير مراقب الحسابات المرفقين مع هذه القوائم.

مما سبق يتضح أهمية المعلومات المنتجة من المحاسبة، فالمحاسبة نشأت لتلبى رغبات المستخدمين الداخلين والخارجين على حد السواء ، وفى مجال المحاسبة عن شركات الاموال تجدر الاشارة الى حقيقتين أساسيتين هما : (١)

١ ـ أن المعلومات الناتجة عن المحاسبة تعد من قبل ادارة الوحدة الاقتصادية ومن ثم لكى تكتسب هذه الوحدة الثقة من المستفيدين بتلك المعلومات، يجب ان تفحص هذه المعلومات من قبل جهة مستقلة ومؤهلة ، بحيث يتم اعطاء رأيا موضوعيا عن مدى عدالة تمثيل هذه المعلومات للمركز المالى للوحدة الاقتصادية ونتائج أعمالها وتسمى تلك العملية بالمراجعة المالية Financial Audit وقد عرفت المراجعة من قبل معهد المحاسبين الامريكى بأنها :

" اجراءات نظامية منهجية تحدد عمليات جمع القرائن وتقويمها بطريقة موضوعية عن معلومات تعكس أحداث الوحدة الاقتصادية وأنشطتها (المعلومات المنتجة من المحاسبة) وذلك لغرض التحقق من درجة العلاقة بين هذه المعلومات ومعايير محددة مسبقا ومن ثم ايصال نتائج هذا التحقق الى المستفيدين من هذه المعلومات ".

---

(١) د. عبد الله بن على المنيف، د.عبد الرحمن بن ابراهيم الحميد، د.محمد محمود ابراهيم عبد السلام : المحاسبة الضريبية والزكاة الشرعية ، من الناحية النظرية والتطبيق العملى فى المملكة العربية السعودية، جامعة الملك سعود، عمادة شؤون المكتبات، الرياض، ١٤٠٧هـ/١٩٨٧م، ص ١٣٨ـ١٣٩.

وبناء على ذلك يتضح أن المراجعة علم مستقل قائم بذاته هدفه اضفاء الثقة على المعلومات المنتجة من المحاسبة المالية، وان كليهما يخضع لمعايير مختلفة، تخضع اعداد القوائم المالية (أى عمليات تحديد وقياس الاحداث المالية وايصال نتائجها للمستفيد) لمعايير المحاسبة المالية Accounting Standards بينما تخضع عملية مراجعة تلك المعلومات لمعايير المراجعة Auditing Standards .

٢ ـ المعلومات المنتجة من المحاسبة المالية قد لاتكون مفهومة لعامة المستفيدين ، نظرا لتعقد الاحداث المالية على الرغم من محاولة انتاج معلومات مفهومة، ولذلك فان عامة المستفيدين يلجأون عادة الى محللين ماليين لدراسة المعلومات المنتجة وابرازها بصورة أوضح ليبنى عليها اتخاذ القرارات المختلفة، ولذا فان هؤلاء المستشارين أو بيوت الاستثمار تعد فى أغلب دول العالم المستفيد الاساسى الذى يتلقى المعلومات المالية المنتجة ومن ثم دراستها بالنيابة عن عامة المستفيدين .

١ / ٢ / ٣ القوائم المالية لشركات الاموال :

لم تكن القوائم المالية فى مصر محل صدور تشريعات او قوانين منظمة حتى صدر القانون رقم ٢٦ لسنة ١٩٥٤ متضمنا الكثير من الاحكام الخاصة باعداد الميزانية وحساب الارباح والخسائر، ثم صدر القرار الوزارى رقم ٤٦٧ لسنة ١٩٥٤ متضمنا البيانات التى يجب أن تشتمل عليها الميزانية (قائمة المركز المالى) ، وحساب الارباح والخسائر، كما قضى بتطبيق هذه الاحكام على الشركات المساهمة، وشركات التوصية بالاسهم ، والشركات ذات المسئولية المحدودة، رغبة من المشرع فى ان تكون القوائم التى تعدها هذه الشركات أكثر وضوحا للمطلع عليها، أو أكثر فائدة للمهتمين بها.

ولقد استمر القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ على تاكيد الـــزام مجالس ادارات الشركات المساهمة باعداد القوائم المالية حيث نص فى المادة (٦٤) بأنه على مجلس الادارة أن يعد عن كل سنة مالية — فى موعـد يسمح بعقد الجمعية العمومية للمساهمين خلال ستة أشهر على الاكثـــر من تاريخ انتهائها — ميزانية الشركة وحساب الأرباح والخسائر وتقريرا عـــن نشاط الشركة خلال السنة المالية وعن مركزها المالى فى ختام السنة ذاتها ٠

أما من حيث نشر هذه القوائم المالية فقد نصت المادة (٦٥) من القانون بأنه يجب على مجلس الادارة أن ينشر الميزانية وحساب الأربـــاح والخسائر، وخلاصة وافية لتقريره والنص الكامل لتقرير مراقب الحسابات قبل اجتماع الجمعية العامة ٠ ويجوز اذا كان نظام الشركة يبيح ذلك الاكتفـاء بارسال نسخة من الاوراق المبينة فى الفقرة الاولى الى كل مساهم بطريق البريد الموصى أو بأى طريقة اخرى تحددها اللائحة التنفيذية ومواعيـــد ارسالها ٠

ولقد أوردت اللائحة التنفيذية للقانون ١٥٩ لسنة ٨١ بالملحق رقم (٤) نموذجا للميزانية وحساب الأرباح والخسائر وحساب توزيع الاربـــاح الذى يجب أن تتبعه الشركات المساهمة الخاضعة لهذا القانون ٠ وفيمـــا يلى تلك النماذج ٠

الاصـــــول				
رصيد	مجمع الاهلاك	التكلفة	الأصول الثابتــة	سنــة المقارنة
x	x	x	أراضـــى	
x	x	x	مبانى وانشاءات ومرافق وطرق	
x	x	x	الات ومعدات	
x	x	x	وسائل نقل وانتقال	
x	x	x	عدد وأدوات	
x	x	x	أثاث ومعدات مكاتب	
x	x	x	ثروة حيوانية ومائية	
x	x	x	شهرة المحل وحقوق الامتياز والاختراع والتأليف والعلامات التجارية	
x	x	x	نفقات ايرادية مؤجلة (متعلقة بالأصول الثابتة)	
xxx	xx	xx		
			المشروعات تحت التنفيذ	
	xx		تكوين سلعى	
	xx		انفاق استثمارى	
xxx	——			
			الاستثمارات طويلة الأجل	
	xx		شركات قابضة وتابعة وشقيقـة (يبين كل نوع منها على حدة)	
	xx		مشروعات مشتركـة بعده	
xxx	——			

الخصوم وحقوق المساهمين

البيان				سنة المقارنة
حقوق المساهمين				
رأس المال المرخص به	xxx			
رأس المال المصدر والمكتتب فيه (بوضع عدد الاسهم والقيمة الاسمية لكل نوع من أنواع الاسهم المصدرة) .	x			
المبالغ غير المسددة (لكل نوع على حدة)	x			
رأس المال المدفوع	——	xx		
الاحتياطيات				
احتياطي قانوني	x			
احتياطي نظامي	x			
احتياطي رأسمالي	x			
احتياطيات أخرى (تذكربالتفصيل)	x			
	——	xx		
الأرباح (أو الخسائر) المرحلة		xx		
مجموع حقوق المساهمين		——	xxx	
المخصصات				
مخصص ضرائب متنازع عليها		xx		
مخصص منازعات ومطالبات والتزامات		xx		
مخصصات أخرى		xx		
بعده		——	xxx	

الاصـــــول				سنة المقارنة
ما قبلــه				
الاقراض طويلة الاجل				
شركات قابضة وتابعة وشقيقة		xx		
(يبين كل نوع منها على حدة)				
قروض أخرى جنيه		xx	xxx	
(يستحق منها خلال السنة المالية التالية مبلغ ...... جنيه)				
الاصول المتداولة :				
المخزون (يذكر أساس التقييم)				
خامات ووقود وقطع غيار وغيرها	x			
انتاج غير تام وتحت التنفيذ	x			
انتاج تام	x			
بضاعة مشتراه بغرض البيع	x			
		xx		
اعتمادات مستندية لشراء البضائع		xx		
مدينون وأوراق قبض (بعد خصم المخصص البالغ .... جنيه)		xx		
حسابات جارية شركات قابضة وتابعة وشقيقة		xx		
حسابات مدينة متنوعة		xx		
استثمارات في أوراق مالية (بعد خصم المخصص البالغ .... جنيه)		xx		
نقدية بالبنوك والصندوق		xx	xxx	
الاصول الأخرى				
مصاريف تأسيس الشركة (بعد خصم الاهلاك)		xx		
مصاريف سابقة على بدء الانتاج أو النشاط (بعد خصم الاهلاك)		xx	xxx	
			xxx	
الحسابات النظامية				
—		xx		
—		xx		
—		xx	xxx	

		الخصوم وحقوق المساهمين	سنة
		ما قبلـــه	
		الالتزامات طويلة الاجل	**المقارنة**
	××	سندات مصدرة (مع توضيح كل اصدار ومعدل الفائدة عليه وما هو قابل منها للتحويل لاسهم على حدة)	
	××	قروض شركات قابضة وتابعـــــة وشقيقة (يبين كل نوع منها على حدة)	
	××	قروض أخرى طويلة الاجل ..جنيه	
×××	ـــــ	(يستحق منها خلال السنة المالية التالية مبلغ)	
		الخصوم المتداولة	
	××	بنوك حسابات دائنة	
	××	موردون اوراق دفع	
	××	حسابات جارية شركات قابضة	
	××	وتابعة وشقيقة	
	××	دائنو التوزيعات	
×××	ـــــ	حسابات دائنة أخرى	
×××			
		الحسابات النظامية	
	××	ـ	
	××	ـ	
×××	××	ـ	

السنة الجارية جنيه	البيان	سنة المقارنة جنيه
x	تكاليف المبيعات وتكاليف ايرادات النشاط.	
x	مصروفات بيع وتوزيع	
x	مجمل الربح (منقول)	
xxx		
x	مجمل الخسارة (منقول)	
x	مصروفات ادارية وعمومية	
x	مصروفات تمويليـــة	
x	مخصصات (بخلاف ضرائب الدخل واهــلاك الاصول الثابتة)	
x	تبرعات واعانات للغير	
x	رواتب مقطوعة وبدلات حضور أعضاء مجلس الادارة	
x	أرباح النشاط (منقول)	
xxx	بعـــده	xx

السنة الجارية جنيه	جنيه	البيـــــان	سنة المقارنة جنيه
x		صافى المبيعات وايرادات النشاط	
x		اعانات انتاج وتصدير	
x		مجمل الخسارة منقول	
xxx			xx
x		مجمل الربح (منقول)	
xxx		**ايرادات استثمارات وأوراق مالية**	
	x	مساهمات فى شركات قابضة وتابعة وشقيقة ومشروعات مشتركة	
	x	قروض ممنوحة لشركات قابضة وتابعة وشقيقة ومشروعات مشتركة	
x			
	x	اوراق مالية أخرى	
	x	فوائد دائنة	
	x	ايرادات متنوعة	
x			
x		خسائر النشاط (منقول)	
xxx		[illegible]	xx

	ما قبلـــــه	
×	خسائر النشاط (منقول)	
×	مصروفات سنوات سابقة	
×	خسائر رأسماليـــة	
×	فروق تقييم العملات الاجنبية	
×	مخصص ضرائب متنازع عليها	
×	ضرائب دخلية عن العام	
×	صافى أرباح العام القابلة للتوزيع	
×××		×××

السنة الجارية	البيـــــان	سنة المقارنة
×	صافى خسائر العام	
×	خسائر مرحلة من العام السابق	
×	احتياطى قانونى	
×	احتياطى نظامى	
×	احتياطيات أخرى (تذكر بالتفصيل)	
×	مكافأة مجلس الادارة	
×	نصيب المساهمين (بواقع .. للسهم الواحد)	
×	نصيب العاملين	
×	أرباح مرحلة للعام التالى	
×××		×××

السنة الجارية		البيان	سنة المقارنة
		ما قبلـــه	
×		أرباح النشاط (منقول)	
×		ايرادات سنوات سابقة	
	×	أرباح رأسمالية	
	×	ألمحول للاحتياطى الرأسمالى	
×	ــــ		
×		فروق تقييم العملات الاجنبية	
×		مخصصات انتهى الغرض منها	
×		صافى خسائر العام	
×××			×××

السنة الجارية	البيـــــان	سنة المقارنة
×	صافى أرباح العام القابلة للتوزيع	
×	أرباح مرحلة من العام السابق	
×	احتياطيات محولة (ان وجدت وتذكـر تفصيلا)	
×××		×××

فيما يلى شرحا لهذه النماذج على ضوء اللائحة التنفيذية للقانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ :

أولا : حساب الأرباح والخسائر :

ان النموذج التوضيحى لحساب الارباح والخسائر جاء ليحدد الحد الادنى لكمية البيانات الواجب أن تظهرها الشركات المساهمة فى هذا الحساب. ولا يعنى ذلك بحال أن الشركة يجب أن تتمسك بطريقة جامدة بشكل وكمية البيانات التى حددها النموذج ، ويلاحظ أن تقسيم حساب الأرباح والخسائر بهذا النموذج جاء على ثلاث مراحل ، ويتم اعداد هذا الحساب بطبيعة الحال بعد اقفال الدفاتر واجراء التسويات الجردية وادماج نتائج حسابات التكاليف مع المحاسبة المالية واعداد حساب التشغيل والمتاجرة (فى الشركات الصناعية) ، واعداد حساب المتاجرة فى الشركات التجارية. اما مراحل الأرباح والخسائر التى تضمنها النموذج فهى كالتالى:

(١) فى المرحلة الأولى المفروض أن يستخرج صافى الربح الناتج عن المجهودات العادية التى تقوم بها المنشأة فى سبيل تحقيق الايرادات (نتيجة بيع خدمات أو مجهودات) . ففى هذه المرحلة تقابل ايرادات الشركة الناتجة عن نشاطها التجارى العادى بالمصروفات التى ساهمت فى تحقيق هذه الايرادات خلال سنة المحاسبة .

فاذا تم أخذ المرحلة الأولى بهذا المفهوم، فيمكن استنتاج أن ايرادات الاستثمار لم يكن لها مكان فى هذه المرحلة، حيث أن هذه الايرادات لا تمثل ايرادات متصلة بنشاط المنشأة التجارى. فاستثمار جانب من أموال الشركة فى أوراق مالية هى مسألة تمويلية ولا علاقة لها بتحقق الايراد العادى.

(٢) وفى المرحلة الثانية فالمفروض أن يتم الحصول منها على صافى الأرباح المقترح توزيعها ، فيستنزل من صافى الربح فى المرحلة الثانية الأعباء التى لا تتصل بالمرحلة الاولى مثل :

أ ـ المصروفات المتعلقة بسنوات سابقة ٠

ب ـ مخصصات اضافية (استهلاكية اضافية) ، وهنا يتضح أن النموذج قد أخطأ التعبير عن هذا البند ، حيث أن النفقات كلها تقف على قدم المساواة ولابد من استنزالها من الايرادات قبل الوصول الى صافي الربح٠ ومخصص الاستهلاك مثله كأي مخصص آخر يعتبر عبئا على الايراد لمقابلة نقص مؤكد وقوعه في قيمة أصل من الأصول ، وان كان غير محدد قيمته تماما ٠ ولذلك فان مكان مخصص الاستهلاك هو المرحلة الأولى من حساب الأرباح والخسائر٠ أما اذا رأت الشركة احتجاز جانب من الربح قبل التوزيع لمواجهة ارتفاع مستمر في قيمة الأصول الثابتة ، فان هذه المبالغ المحتجزة تعتبر توزيعا للربح وليست عبئا على الايراد٠

(٣) مخصصات الضرائب : وهي المبالغ اللازمة لمقابلة الالتزام الضريبي على الشركة٠ ويرى البعض أن مكان الضرائب هو حساب التوزيع ٠ فالضريبة تعتبر توزيعا للربح وليست عبئا على الايراد٠ فلا ضرائب ما لم تتحقق الأرباح ٠

كذلك تتضح أن النموذج يضيف الى صافي الأرباح من المرحلة الأولى ايراداتها متعلقة بسنوات سابقة، أو مبالغ محولة من مخصصات أواحتياطيات استنفذت الغرض منها ٠

ثانيا : حساب التوزيع :

أن مجلس الادارة في تقريره للجمعية العمومية للمساهمين يعرض بيانا تفصيليا عن الطريقة التي يقترحها لتوزيع صافي أرباح السنة المالية والارباح المرحلة من سنوات سابقة، وذلك وفقا لقانون الشركات والقانون النظامي للشركة ٠

والجمعية العمومية هي الجهة التي لها سلطة اعتماد اقتراح التوزيع أو تعديله٠ ولذلك فان حساب التوزيع يمثل في الواقع اقتراح مجلس

ادارة الشركة بتوزيع صافي ربح العام والأرباح المرحلة بطريقة معينة ٠ ولا يصبح هذا الاقتراح بمثابة قرار واجب التنفيذ الا بعد اعتماده والموافقة عليه بمعرفة الجمعية العمومية للمساهمين ٠

ولأن مسئولية المساهم محدودة بقدر القيمة الاسمية لما يحمله من أسهم، فلا يجوز مطالبته بما حققته الشركة من خسائر ما دام أنه سدد القيمة الاسمية للسهم بالكامل وبناء على ذلك فان الخسائر لايجوز توزيعها على المساهمين الا اذا تقرر تخفيض رأس المال ، وكذلك فان مجلس الادارة لا يستطيع اقتراح توزيع أرباح الا بعد تغطية الخسائر بالكامل ٠ الا أنه يجوز فى بعض الحالات توزيع هذه الخسائر على عدد من السنوات، وخاصة اذا كانت هذه الخسائر جسيمة ٠

الفصل الثاني

الاطار العام للمعاملة الضريبية لشركات الأموال

٢/١ الاشكال المختلفة للمعاملة الضريبية لشركات الاموال :

يعتمد النظام الضريبي في الدول المتقدمة على ما يلي:

أ ـ فرض ضريبة موحدة على مجموع الدخول التي يحصل عليها الاشخاص الطبيعيون من مختلف أوجه النشاط التي يزاولونها .

وتتميز هذه الضريبة بأنها تكون ذات أسعار تصاعدية **Progressive** حيث تتزايد بارتفاع قيم الدخول التي يحصل عليها الشخص الطبيعي، باعتبارها ضريبة شخصية .

ب ـ فرض ضريبة على مجموع دخول الاشخاص الاعتباريين من مختلف مصادرها ، ويدلك عليها اسم الضريبة على أرباح شركات الأموال .

وتتميز هذه الضريبة بأنها تكون ذات سعر نسبي **Proportional** حيث لا تتغير بتغير مستوى الدخل الذي يحققه الشخص الاعتباري .

ويرجع ذلك الى أن تحديد الارباح التي يحققها الشخص الاعتباري يعتبر أمر مرحلي، حيث أن مال تلك ، الارباح في النهاية هو أن تصبح جزء من دخول الاشخاص الطبيعيين في شكل انصبة في التوزيعات التي تتم اثناء حياة الشخص الاعتباري أو أنصبة في فائض التصفية عند نهاية حياته ، وعلى ذلك يكون مجال التشخيص أفضل عند محاسبة الشخص الطبيعي باعتباره المستفيد النهائي .

وتجدر الاشارة الى أن أرباح شركات الأموال ـ طبقا لذلك يخضع للضريبة مرتين ، الأولى عندما يحققها الشخص الاعتباري ، والثانية عندما يتلقاها الشخص الطبيعي ، مما قد يشير الى أن هناك ازدواجا ضريبيا

في هذا الصدد يمكن التمييز بين ثلاثة أنظمة رئيسية للضريبة على الشركات هي : (١)

١ ـ النظام التقليدى الكلاسيكي :-

في ظل هذا النظام تخضع الأرباح التى يحققها الشخص الاعتبارى لضريبة الشركات ، ولو وزعت تلك الأرباح خضعت مرة أخرى للضريبة على التوزيعات، ولا تكون هذه التوزيعات مخصومة من الأرباح الخاضعة Taxable Profits لضريبة الضريبة .

بناء على ذلك تكون هذه التوزيعات Dividends خاضعة لكل من ضريبة الشركات وضريبة التوزيعات، في حين ان الارباح المحتجزة (الارباح غير الموزعة) Retained Earnings تكون خاضعة لضريبة الشركات فقط، من ثم فان النتيجة النهائية تتمثل في أن العبء الاجمالى للضريبة في حالة الأرباح الموزعة يكون أكبر من مثيله في حالة الارباح غير الموزعة .

تأسيسا على ذلك لن يوجد هناك أي نوع من أنواع التكامل بين الضريبة على الشركات والضريبة على التوزيعات ، الامر الذى يترتب عليه حدوث ازدواج ضريبى اقتصادى بالرغم من غياب الازدواج الضريبى القانونى .

ب ـ نظام الخصم :

بمقتضى ذلك النظام تخضع أرباح الشركات لضريبة الشركات كما هو الحال في النظام الكلاسيكي ، ولكن عندما توزع هذه الارباح على

---

(١) عبد العزيز احمد فتوح، الاطار العلمى للضريبة على أرباح شركات الاموال ، مجلة التشريع المالى والضريبى، العدد ٢٦٢ ، ١٩٨٨ ، ص ٨٤ ـ ٨٥.

المساهمين فان جزء من ضريبة الشركات المدفوعة تعالج على أنها مدفوعة بواسطة المساهمين ـ أى أن جزء من ضريبة الشركات يكون محسوبا للمساهم كخصم من التزامه بضريبة الدخل الشخصى على التوزيعات.

جـ ـ نظام المعدلين :

تأسيسا على ذلك النظام تفرض الضريبة على الارباح الموزعة بمعدل ضريبى أقل من هذا الذى تفرض به على الارباح المحتجزة بالشركة، وعلى ذلك يوجد فى هذا النظام معدلان احداهما مرتفع يتم تطبيقه على الارباح المحتجزة، اما الثانى فهو ينخفض حيث يتم تطبيقه على الارباح الموزعة أخذا فى الاعتبار أن هذه الارباح الموزعة ، ستخضع مرة أخرى للضريبة على الدخل الشخصى (التوزيعات).

٢ / ٢ المعاملة الضريبية لشركات الاموال فى التشريع الضريبى المصرى :

منذ فرض الضريبة فى مصر بالقانون رقم ١٤ / ١٩٣٩ تخضع الارباح التى تحققها أى شركة أموال ـ مهما كان الغرض منها وأيا كان نوع النشاط الذى تمارسه ـ للضريبة على الارباح التجارية والصناعية ـ لما كان يفرض من ضرائب اضافية بقوانين لاحقة تعتبر مكملة للضريبة الاصلية ـ تأخذ حكمها.

أما ما توزعه شركات الأموال من أرباح أو فوائد أو غيرها سواء بصفة دورية أو غير دورية وسواء تم التوزيع نقدا أم مجانا على شكل أسهم أو سندات او حصص تأسيس أو على أية صورة أخرى ولو بطريق غير مباشر. فان هذه التوزيعات تخضع للضريبة على ايرادات رؤوس الأموال المنقولة:

ومعنى ذلك أن ارباح شركات الاموال كانت تخضع للضريبة مرتين : الاولى عندما تتحقق هذه الارباح والثانية عندما يتلقى المساهم أو صاحب الحصة فى رأس المال هذه الارباح فى صورة توزيعات.

وقد حرص المشرع المصرى على تفادى هذا الازدواج الضريبى الاقتصادى بالنص الذى أورده بالمادة ٣٥ من القانون ١٤/١٩٣٩ ومؤداه ان يخصم لشركات المساهمة من الارباح التى تستحق عليها ضريبة الارباح التجارية والصناعية مبلغ معادل لمجموعة المبالغ التى وزعت من الارباح المذكورة واديت عنها بالفعل ضريبة القيم المنقولة •

ولكن بصدور القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بشأن الضرائب على الدخل أصبحت أرباح شركات الاموال تخضع لضريبة متميزة ومستقلة لها أحكامها الخاصة وأسعارها الخاصة هى الضريبة على أرباح شركات الاموال وتم الغاء الضريبة التى كانت تفرض فى ظل أحكام القانون ١٤/١٩٣٩ على الارباح والفوائد وغيرها مما تنتجه الأسهم على اختلاف أنواعها وحصص التأسيس سواء اكانت هذه الارباح دورية أم غير دورية نقدا او مجانا •

بعبارة أخرى فان النظام الضريبى بمصر يقوم على أساس الفصل فى المعاملة الضريبية بين الاشخاص الطبيعيين والاشخاص الاعتباريين الممثلة فى شركات الاموال •

حيث يخضع الاشخاص الطبيعيون الى مجموعة من الضرائب النوعية تتوجها الضريبة العامة على الدخل ، ويخضع لها من تتعدى دخولهم حدا معينا • ويخضع الاشخاص الاعتباريون الممثلون فى شركات الاموال الى الضريبة على أرباح شركات الاموال •

وجدير بالذكر فقبل صدور القانون الحالى للضرائب على الدخل (١٥٧ لسنة ١٩٨١) ، كانت الودائع المصرفية معفاة من الخضوع للضرائب(نوعيةوعامة) فى الوقت الذى كانت فوائد السندات وتوزيعات الاسهم التى تصدرهاشركات الاموال تخضع للضرائب (نوعية وعامة) • وقد انتقد هذا الوضع لانه وان كان يحقق زيادة فى الودائع المصرفية الا أنه

من ناحية أخرى يؤدي الى أحجام المدخرين عن تمويل شركات الامـــوال سواء عن طريق الاقراض أوالمساهمة في رأسمالها ٠

وقد حاول القانون رقم ١٦٢ لسنة ١٩٨١ ان يتلافى هـــذا التناقض ، فأعفى جزءً من أرباح شركات المساهمة من الضريبة في حــدود نسبة رأس المال المدفوع تساوي معدل الفائدة التي يقررها البنك المركـزي المصري على الودائع المصرفية فنص في المادة ١٢٠ منه على أن يعفى مـن الضريبة على أرباح شركات الاموال " مبلغ يعادل نسبة من رأس المال المدفوع بما لايزيد على الفائدة التي يقررها البنك المركزي المصري على الودائـــع لدى البنوك عن سنة المحاسبة وذلك بشرط أن تكون الشركة من شركـات المساهمة التابعة للقطاع العام والخاص وأن تكون أوراقها المالية مقيدة فـي سوق الاوراق المالية" :

ويلاحظ على هذا النص ما يلي:

١ ـ ان الاعفاء ينصب فقط على الارباح التي تحققها شركـــات المساهمة دون غيرها من شركات الاموال، الامر الذي لايشجع على تكويـن النوعين الاخرين في شركات الاموال وهما : شركات التوصية بالاسهـــم والشركات ذات المسئولية المحدودة ٠

٢ ـ أن الاعفاء ينصب على توزيعات أسهم الشركات المقيـــدة أوراقها في سوق الاوراق المالية٠ وهو أمر يتحقق بعد مدة من تاريـــخ انشاء هذه الشركات فهذا النص لايمكن اعتباره مشجعا على انشـــــاء الشركات الجديدة، فان أثره يقتصر على تشجيع التوسع في الشركـــــات القائمة ٠

٣ ـ أن المساهم العادي لن يشعر بالاعفاء الذي يتقـــرر لصالحه، لأنه لا يتقرر له شخصياً عند حصوله على نصيبه في الاربـــاح التي يتقرر توزيعها ، ولكن سوف يحسب على الارباح بصفة عامة عنـــد

خضوعها للضريبة على أرباح شركات الاموال ، الأمر الذى يفقدها أثرها كحافز للمستثمر فى الاقبال على المساهمة فى شركات المساهمة ٠

٤ ـ أنه بالاضافة الى ذلك لازالت توزيعات الأرباح التى يحصل عليها المساهمون تخضع للضريبة العامة على الدخل بما يعادل ٥٠٪ من قيمتها (م ٩٨٠ من القانون) الأمر الذى يجعل الودائع المصرفية فى وضع ضريبى أفضل ٠

٨ ـ وأن اخضاع التوزيعات بوصفها الحالى فى القانون ولو جزئيا للضريبة العامة على الدخل يعتبر متناقضا على أساس فرض هذه الضريبة وهو اعتبارها ضريبة تكميلية تفرض على الدخول التي سبق أن خضعت للضرائب النوعية ٠

٢/٣ مناقشة الاراء التي تدور حول مبررات الغاء او بقاء المعاملة الضريبية لشركات الاموال في التشريع المصرى الحالي:

مع الغاء الضريبة على التوزيعات والاكتفاء بضريبة واحدة على أرباح شركات الأموال في ظل أحكام القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١، وفي ظل استمرار اعفاء الودائع المصرفية من الضرائب، والرغبة فى تشجيع انشاء والتوسع فى شركات الأموال بأنواعها الثلاثة، فقد اقترح البعض [(١)] الغاء الضريبة على شركات الاموال ، والاكتفاء بالضريبة التى تخضع لها التوزيعات جزئيا أو كليا كجزء من وعاء الضريبة الموحدة على دخول الاشخاص الطبيعيين ٠

---

(١) د٠ حسن محمد كمال ، أضواء على القانون الجديد للضرائب على الدخل ـ القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١، مكتبة عين شمس ، القاهرة، بدون سنة نشر، ١٥٦ ـ ١٥٨٠

في نفس الوقت الذي يبرر فيه البعض وجود ضريبة على أربـــاح شركات اموال (١) .

يمكن ابراز تلك الاراء على النحو التالي:

أ ــ <u>المبررات المؤيدة لالغاء الضريبة علي أرباح شركات الاموال :</u>

١ ــ تفادي الازدواج الاقتصادي الذي تتعرض له توزيعات أرباح الاسهم والذي يترتب عليه تكرار دفع اصحابها للضريبة على الاموال التــي تستثمرها في شركات الاموال على النحو التالي :

- مرة تحت يد الشخص الاعتباري عند تحقيق الأرباح.
- مرة ثانية تحت يد الشخص الطبيعي عندما يتلقى هذه الاربــاح على شكل توزيعات.

وفي واقع الامر فان القول بعدم وجود ازدواج ضريبي نظرا لوجـــود شخصين مستقلين هما الشركة والمساهـــم وكل منهما يتحمل الضريبة بصفة مستقلة عن الاخر، أمر غير مقبول من وجهة النظر المالية وذلك :

ــ لان تقرير الشخصية الاعتبارية للشركة انما قصد به تسهيـــل ممارسة الشركة لنشاطها الذي يستلزم اجراءها لكثير من التصرفات والعقود التي يترتب عليها اكتسابها للحقوق والتزامها بالتزامات تجاه الغير، ولم يكن المقصود به خلق شخص جديد ينافس الشخص الطبيعي ويقاس دخلــــه ، فالشخص الاعتباري مخلوق افتراضي يستمد وجوده وحياته من نصوص القانون وان كانت هذه الحياة قد تفوق حياة الشخص الطبيعي .

كما أن الارباح التي يحققها الشخص الاعتباري سوف تنتقل فــي النهاية الى شخص طبيعي في شكل التوزيعات الدورية لارباح الاسهـــــم

---

(١) عبد العزيز أحمد فتوح، الاطار العام للضريبة على أربـــــاح شركات الاموال ، مجلة التشريع المالي والضريبي، العدد ٢٦٠ ص ٥٧ ــ ٥٩ .

أو توزيعات فائض التصفية •

٢ ـ امكان اعفاء جزء من توزيعات الارباح على المساهمين يعادل نسبة من رأس المال المدفوع تساوى معدل الفائدة التى يقررها البنك المركزى المصرى على الودائع لدى البنوك سنة المحاسبة، ويكون الاعفاء فى هذه الحالة مباشرا وبالتالى حافزا واضحا للمساهم يسهل عليه تقييمه •

٣ ـ تلافى التناقض ـ فى حالة استمرار سريان النظام الحالى للضرائب فى أساس اخضاع ايرادات الاسهم (كليا أو جزئيا) للضريبةالعامة على الدخل ، لان التوزيعات بناء على هذا الاقتراح هى التى تخضع للضريبة النوعية، وبالتالى تخضع للضريبة العامة على الدخل •

٤ ـ عدم اخضاع الارباح غير الموزعة للضريبة يزود الشركات بمصدر تمويل اضافى وبدون تكلفة، كما أنه يؤدى مستقبلا الى زيادة ارباح الشركة والتى يكون مصيرها فى النهاية التوزيع على المساهمين •

وبالتالى الخضوع للضريبة على التوزيعات، اذ ليس من المعقول ان تظل الشركة لا توزع شيئا من أرباحها طوال حياتها خاصة وأن الهدف الاصلى للمساهم من استثمار أمواله فى شراء الاسهم هو الحصول على دخل سنوى •

٥ ـ فرض الضريبة على أرباح الشركات يؤدى الى احجام المدخرين عن تمويل شركات الاموال سواء بالاقراض أو المساهمة فى رأسمالها حين تكون أوجه الاستثمار الاخرى مثل الودائع المصرفية معفاه من الخضوع للضرائب •

ب ـ المبررات المؤيدة لاستمرار المعاملة الضريبية لشركات الاموال :

١ ـ امكانية تحقيق حصيلة ضريبية كبيرة عن طريق فرض ضريبة على أرباح شركات الاموال وذلك بسبب سهولة التحصيل لهذه الضريبة وعدم امكانية التهرب منها .

٢ ـ الشركة شخص اعتباري مستقل عن اشخاص الشركاء الذين يساهمون فى تكوينه وأنه بهذا الوضع يجب أن يسهم مع غيره من الاشخاص الطبيعين فى تحمل جزء مناسب من أعباء الضريبة .

٣ ـ لا يوجد ازدواج ضريبى قانونى لاختلاف شخصية الشركة عن شخصية أصحابها وبالتالى فان الارباح التى تحققها تخضع للضريبة باسمها وعندما توزع هذه الارباح تخضع للضريبة على التوزيعات وهى ضريبة يتحملها المستفيد من هذه التوزيعات وقد حرصت اغلب التشريعات الضريبية ومنها التشريع المصرى على تلاقى هذا الازدواج الضريبى .

٤ ـ يجب ان تتحمل الشركة باعتبارها تجسيدا قانونيا وتتمتع بامتيازات عديدة نتيجة هذا التجسيد مقابل هذه الامتيازات فى شكل عبء ضريبى ، وهناك صعوبات عملية فى تحديد مدى استفادة الشركة من الخدمات التى تقدمها الدولة ولكن تعتبر الارباح التى تحققها هى المقياس الذى به يحدد نصيبها من تكاليف تلك الخدمات فى شكل قيامها بدفع العبء الضريبى المقرر .

٥ ـ يحقق أصحاب شركات الاموال مزايا عديدة أهمها ما يتعلق بجعل مسئوليتهم امام الغير مسئولية محدودة بمقدار أموالهم التى ساهموا بها وكمقابل لهذه الميزة يجب أن يتحملوا عبء اضافى فى شكل ضريبة على أرباح شركات الاموال .

٦ ـ فرض ضريبة على أرباح شركات الاموال يحقق المساواة بين المساهمين وغيرهم من أصحاب الدخول الثابتة ويظهر هذاواضحا

فى ظروف التضخم وارتفاع الاسعار حيث يتضح أن أصحاب الدخول الثابتة يصيبهم الضرر من ارتفاع الاسعار بينما المساهمين فى مأمن من هذا الضرر حيث تستطيع شركات الاموال المحافظة على مستوى أرباحها عن طريق تعديل اسعار بيع منتجاتها • وبالتالى فان تحقيق المساواة بين طوائف المجتمع يستلزم فرض عبء ضريبى اضافى على المساهمين متمثلا فى ضريبة شركات الأموال •

٢ ـ وجود ضريبة على أرباح شركات الاموال بجانب الضريبة على التوزيعات يؤدى الى تشجيع الشركات على احتجاز الارباح بدلا من توزيعها وهو ما يؤدى الى زيادة الاستثمارات وبالتالى الارباح مستقبلا •

ويتفق المؤلف مع الرأى الأول ، حيث أنه على الرغم من إنتقاد البعض لذلك الاقتراح الا أن جميع حججهم يمكن الرد عليها ويمكن ابراز ذلك على النحو التالى :

١ ـ اذا ما كان ذلك الاقتراح يؤدى الى نقص حصيلة الضرائب بمقدار الضريبة التى تستحق على الارباح غير الموزعة والتى تصبح بناء على ذلك غير خاضع للضريبة •

الا أنه يمكن الرد على ذلك بما يلى:
ان تلك الارباح سوف ينتهى بها الامر فى يوم ما الى أن تأخذ شكل توزيعات يحصل عليها أحد المساهمين وعندئذ تخضع للضريبة ضمن وعاء الضريبة الموحدة على الاشخاص الطبيعيين اى أن المسألة تعتبر مرحلية فقط •

ـ وأن الحكومة اذا كانت تشجع الادخار على مستوى الاشخاص الطبيعيين اذا تم من خلال الجهاز المصرفى، فانها من باب أولى يجب ان تشجع الادخار على مستوى الاشخاص الاعتباريين باعتباره أكثر سهولة واقل تكلفة وباعتبار أنه مستثمر بالفعل داخل المنشأة •

٢ - أن الشركات سوف تلجأ الى عدم توزيع الارباح والاحتفاظ بها في الشركة لتفادى الخضوع للضريبة في حالة التوزيع، ويؤدى هذا الوضع الى ارتفاع قيم الاسهم في سوق الاوراق المالية، ويمكن للمساهم بعد ذلك ان يحول الارباح الى نقدية عن طريق بيع أسهمه او جزء منها، ما دام ربح بيع الاسهم لا يخضع للضريبة ويمكن الرد على ذلك.

- بأن هذا التصور نظرى في حدذاته ، لان عدم توزيع أرباح اطلاقا ، أو توزيع ارباح محدودة سوف يكون له تأثير على تخفيض القيمة السوقية للسهم عما تساويه فعلا ، وبذلك لاتكون هناك مصلحة جديدة لديه لكى يبيع لأنه سوف يخسر جزءا من أرباحه .

- وأن المساهم الذى يبيع سهمه سوف يفقد الارباح المستقلة وعليه أن يجد نشاطا جديدا يستثمر فيه أمواله ، وهو أمر يحمل في طياته كثيرا من المخازفة.

وأن الذى يربح من بيع السهم هو المساهم الأول ، أما الذى يليه بعد ذلك فانه سوف يشترى السهم بالسعر المرتفع حيث لاربح.

هذا ويمكن النص على أن الارباح التى تنتج عن بيع الاسهم يدخل ضمن وعاء الضريبة الموحدة على أرباح الاشخاص الطبيعيين حيث يخضع للضريبة ، وبذلك يقفل الباب أمام كل مناورة يقصد بها تفادى الخضوع للضريبة عن طريق الامتناع عن توزيع الارباح.(١)

---

(١) د. حسن محمد كمال ، مرجع سابق ، ص ١٠٨.

الفصل الثالـث

نطاق وسعر الضريبة على أرباح شركـات الأمـوال (١)

١ / ٣ مقدمـــة :

يفرق النظام الضريبي المصرى فيما يتعلق بالضرائب على الدخـل بين الضرائب على دخول الاشخاص الطبيعيين" الافراد" والضرائب علـى دخول الاشخاص" الشركات"، حيث تخضع دخول الفئة الأولى لنظـام الضرائب النوعية المتعددة أما دخول الفئة الثانية فتخضع لضريبة واحـدة فقط هي الضريبة على أرباح شركات الأموال ٠

وقد استحدث المشرع هذه الضريبة لأول مرة بموجب القانـون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ لتسرى على أرباح شركات الأموال بوصفها من الاشخـاص الاعتبارية الخاصة ، وكذلك على الهيئات العامة ، وقد كان الوضع فـى ظل القانون القديم ١٤ سنة ١٩٣٩ والقانون ٤٦ سنة ١٩٧٨ هـو معاملة هذه الشركات ضريبيا مثل معاملة المنشات الفردية حيث كانـت تخضع أرباحها للضريبة على الارباح التجارية والصناعية ٠

وتتميز هذه الضريبة بأنها تقوم أساسا على الاعتبار المالي، وتتمتـع بالشخصية الاعتبارية المستقلة عن شخصية الشركاء، من ثم فان استحـداث هذه الضريبة قد أدى الى القضاء نهائيا على ما كان موجودا مـن ازدواج

---

(١) تتناول أحكام هذه الضريبة الكتاب الثاني فى المواد من ١١١ حتى ١٢٧ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١، ويعمل باحكـام تلك الضريبة اعتبارا من السنة الضريبية ١٩٨١ أو السنة المالية المنتهية خلالها متى كان تاريخ انتهاءها لاحقا لتاريخ نشر هـذا القانون طبقا للمادة الخامسة من قانون الاصدار٠

فى الضريبة، والذى يتمثل فى اخضاع الجزء الذى لم يتم توزيعه من أرباح العام للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ، وعند توزيع ذلك الجـــزء المالى يتم اخضاعه مرة ثانية للضريبة على رؤوس الأموال المنقولة .

وجدير بالبيان فقد استبعد المشرع النص الخاص بخضوع توزيعات ارباح أسهم الشركات المصرية من الضريبة على ايرادات رؤوس الأموال التـــى تضمنها الباب الأول فى الكتاب الأول من القانون.

نظرا لاعتبارات فرض هذه الضريبة لأول مرة ، وبصفة مستقلـــة بمقتضى القانون الحالى ١٥٧ ــ ١٩٨١ والذى تم تعديل بعض أحكامـــه (السعر) بمقتضى القانون رقم ٨٧ لسنة ١٩٨٣ ، فقد ظهرت حصيلتهـا لأول مرة فى العام المالى ١٩٨٣/٨١ كما شهدت هذه الحصيلة تغيـرات واضحة بعد ذلك كنتيجة لتغير السعر وأيضا لأسباب أخرى سوف يتـــم الاشارة اليها.

ويوضح الجدول الاتى تطور قيمة هذه الحصيلة(بالمليـــــون جنيه) منذ عام ١٩٨٢/٨١ ، وكذلك الأهمية النسبية (٪) لها فـــى مجموع الضرائب من ناحية وفى الضرائب المباشرة على الدخل من ناحيـة أخرى(١) :

---

(١) المصدر: بالنسبة للأعوام(١٩٨٢/٨١ ــ ١٩٨٤/٨٣) يراجع التقرير رقم(١٣) للجنة الشئون المالية والاقتصادية بمجلـــس الشورى، عن الجوانب التنظيمية للموارد العامة للدولة والضرائـب على الدخل ، ص ١٥٦ ــ ١٦٠ وبقية السنوات حسبـــت أرقامها من واقع بيانات مصلحة الضرائب العامة والموازنة العامـــة للدولة، وزارة المالية.

السنوات	قيمة الحصيلة (مليون جنيه)	نسبتها في مجموع الضرائب	نسبتها في الضرائب المباشرة
١٩٨٢/٨١	١٤ر١	٠ر٣	٠ر٨
١٩٨٣/٨٢	١٣٣٢ر٣	٢٨ر٤	٦٦ر١
١٩٨٤/٨٣	١٠٥٢ر٤	١٩ر٥	٦٠ر٣
١٩٨٥/٨٤	١٢٤٧ر٨	٢١ر١	٦١ر٦
١٩٨٦/٨٥	١٤٢٠ر٣	٢١ر٥	٥٨ر٦
١٩٨٧/٨٦	١٣٤٣ر١	١٩ر٥	٤٧ر٠
١٩٨٩/٨٨	٢٠٠٣ر٤	١٦ر٩	٤٦ر٩

وتشير بيانات هذا الجدول الى أنه بالرغم من زيادةالقيمة المطلقة للحصيلة من هذه الضريبة، وخصوصا ابتداء من العام الثاني لتطبيقها ١٩٨٣/٨٢ حيث ارتفعت القيمة من ١٣٣٢ر٣ مليون جنيه الى ٢٠٠٣ر٤ مليون جنيه في عام ١٩٨٩/٨٨ ، الا أن أهميتها النسبية في مجموع الضرائب من ناحية وفى اجمالي الضرائب المباشرة على الدخل قد انخفضت بوضوح: فبعد أن كانت تمثل أكثر من ربع اجمالي الضرائب، اذا بهذا النصيب يصل الى أقل من الخمس في نهاية الفترة. وبعد أن كانت تمثل أكثر من ثلثي حصيلة الضرائب المباشرة ، أضحت في نهاية الفترة تمثل أقل من نصف هذه الحصيلة .

من أهم أسباب هذا التراجع في السنوات الاخيرة أن كثيرا من شركات القطاع العام قدمت اقراراتها بخسارة مثل شركات قطاع الغزل ، والنسيج وقطاعات الصناعة بوجه عام، كما أن شركات الاستثمار لم تأت بالحصيلة المرجوة ، ولما كانت حصيلة تلك الضريبة تضم تلك التي يساهم فيها قطاعي البترول وقناة السويس ، فان انخفاض أسعار البترول

من ناحية[١] وضعف حصيلة قناة السويس من ناحية أخرى قد أدى الى تناقص نسبة مساهمة تلك الجهات في حصيلة تلك الضريبة من ٣٨٪ عن عام ١٩٨٢/٨١ الى ٢٩٫٤٪ عام ١٩٨٧/٨٦ ·[٢]

٢/٣ نطاق الضريبة :

وطبقا لما ورد بالمادة ١١١ تفرض ضريبة سنوية على صافى الأرباح الكلية لشركات الأموال المشتغلة فى مصر أيا كان الغرض منها وتسرى الضريبة على :

١ ـ الشركات المساهمة وشركات التوصية بالاسهم والشركات ذات المسئولية المحدودة الخاضعة لاحكام القانون رقم ٢٦ لسنة ٥٤ المشار اليه ·

٢ ـ بنوك وشركات ووحدات القطاع العام·

٣ ـ البنوك والشركات والمنشات الاجنبية التى تعمل فى مصر سواء أكانت أصلية أو كان مركزها الرئيسى في الخارج أو كانت فروعا لهذه البنوك والشركات والمنشات بالنسبة للارباح التى تحققها عند مباشرة نشاطها فى مصر·

---

(١) انخفضت قيمة الصادرات البترولية خلال العام المالى ٨٧/٨٦ بنسبة كبيرة بلغت ٣٨٫١٪ وبالتالى تراجع فائض ميزان المعاملات البترولية بنسبة ٤٢٫٩٪ على الرغم من انخفاض قيمة الواردات البترولية بنسبة ٢٣٫٣٪·

ينظر التقريرالسنوى للبنك الاهلى المصرى عام ١٩٨٧/٨٦·

(٢) عماد أحمد على، رجاء احمد برغوث، السيد عبد الحميد جودة ، مرسى رجب الخراز، دراسة حول تقييم السياسة الضريبية فى مصر خلال الفترة من ٨٢/٨١ حتى ٨٧/٨٦، مجلة التشريع المالى والضريبى، العدد ٢٦٣ ،ربيع الثانى، جمادى الاولى ١٤٠٩هـ ـ نوفمبر ـ ديسمبر ١٩٨٨، ص ٥٠ ـ ١١٢·

٤ ـ الهيئات العامة وغيرها من الاشخاص الاعتبارية العامة بالنسبة لما تزاوله من نشاط خاضع للضريبة ويستثنى من ذلك جهاز مشروعات الخدمة الوطنية بوزارة الدفاع ٠

بتحليل نص المادة ١١١ يتضح ما يلي:

١ ـ تنص المادة (١١١) من القانون على أن" تفرض ضريبة سنوية على صافى الارباح الكلية لشركات الأموال المشتغلة فى مصر أيا كان الغرض منها" ٠

يتضح من هذا النص أن العبرة فى فرض الضريبة هو اشتغال الشركة فى مصر، من ثم لا تسرى هذه الضريبة على الارباح التى تحققها شركات الأموال المشتغلة فى الخارج سواء كانت مصرية أم أجنبية بالطبع ، بتعبير اخر فان نص هذه المادة لم يحدد ما اذا كانت تلك الإرباح الخاضعة للضريبة تشمل ما ينتج من مباشرة شركة الأموال لنشاطها فى الخارج أم لا ، كما نصت المادة ١٤ من القانون على سريان الضريبة على الارباح التجارية أو الصناعية على شركة الأشخاص أو المنشآت الفردية٠

ويرى المؤلف بأن الأحرى على المشرع تعديل نص هذه المادة قياسا على نص المادة (١٤) من القانون بحيث تخضع الضريبة على أرباح هذه الشركات الناتجة من مباشرة نشاط فى الخارج ما لم يكن هذا النشاط متخذا شكل منشأة مستقلة ٠

٢ ـ حددت المادة (١١١) من القانون الجهات الخاضعة للضريبة على النحو التالى:

(١) تنص المادة (١٤) من القانون على سريان الضريبة على الارباح التجارية والصناعية على "أرباح المنشأة المشتغلة فى مصر الناتجة من مباشرة نشاط فى الخارج مالم يكن متخذا شكل منشأة مستقلة"

أ ـ الشركات الخاضعة لاحكام القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١، وهى شركات المساهمة، شركات التوصية بالاسهم، الشركات ذات المسئولية المحدودة، حيث تخضع أرباح هذه الشركات للضريبة متى كانت تشتغل فى مصر، وبصرف النظر عن موطن أو اقامة أصحابهم أو جنسياتهم .

ب ـ بنوك وشركات ووحدات القطاع العام .

البنوك: مؤسسات مالية لتوظيف الاموال .

شركات ووحدات القطاع العام: شركات ووحدات تمتلكها الدولة ملكية كاملة لاسهمها أو تزيد ملكية اسهمها فى الشركة على ٥١٪ مشاركة مع القطاع الخاص .

ج ـ البنوك والشركات والمنشات الاجنبية التى تعمل فى مصر سواء أكانت أصلية أو كان مركزها الرئيسى فى الخارج أو كانت فروعها لهذه البنوك والشركات والمنشات بالنسبة للارباح التى تحققها عند مباشرة نشاطها فى مصر .

د ـ الهيئات العامة وغيرها من الاشخاص الاعتبارية العامة : حيث تخضع أرباحها للضريبة بالنسبة لما تزاوله من نشاط خاضع للضريبة، ومن المعلوم أن كل نشاط تباشره تلك الجهات ولا تهدف من ورائه الى تحقيق أرباح . لا تخضع لهذه الضريبة، وقد استثنى من ذلك مشروعات الخدمة الوطنية بوزارة الدفاع ، وينتقد المؤلف ذلك الاستثناء حيث ليس له مبرر فى الوقت الحاضر لما تبين من أنه يساهم فى انشاء مشروعات تهدف أساسا للربح، وأصبح منافسا لمشروعات القطاع الخاص أوحتى العام، الامر الذى يوحى بأن هناك تمييزا فى المعاملة الضريبية بين الممولين دون أى مبرر موضوعى أو سند علمى واضح .

٣ ـ وقد أثير خلاف بشأن تفسير البند (١) من المادة (١١١) من القانون التى تنص على سريان ضريبة شركات الاموال على الشركات المساهمة وشركات التوصية بالاسهم والشركات ذات المسئولية المحدودة

الخاضعة لاحكام القانون ١٥٩ سنة ١٩٨١ الذي حل محل القانون رقم ٢٦ سنة ١٩٥٤ (قانون الشركات والمساهمة) حيث اعترض احد البنوك فى مصر وهو شركة مساهمة مصرية على أساس أن لايندرج تحت أية فئة من الشركات التى حددتها المادة ١١١ من القانون، حيث أن المادة الخامسة من قانون انشاء هذا البنك تنص على أنه لا تسري على هذه الشركة أحكام التأميم ولا القوانين المنظمة لشركات المساهمة والبنوك والائتمان والرقابة على عمليات النقد، ومن ثم لا يجب خضوع ارباحه لهذه الضريبة، حيث ليست هناك ضريبة الا بنص قانونى ٠

وقد أصدر مجلس الدولة قراره، حيث أشار القرار الى أن استثناء المذكور من تطبيق أحكام قوانين الشركات المساهمة الواردة فى القانون رقم ٢٦ سنة ١٩٥٤ لا يخرجه من طبيعته القانونية وكونه شركة مساهمة طبقا لقانون انشائه يخضع مثل غيره من شركات المساهمة للضريبة على أرباح شركات الاموال ٠

ولذلك فان المؤلف يرى وجوب تعديل المشرع لنص المادة ١١١ بحيث لا داعى لذكر خاضع لاحكام القانون رقم ٢٦ سنة ١٩٥٤ وحل محله القانون ١٥٩ سنة ١٩٨١ فى البند الاول من هذه المادة ٠

٤ ـ كما يقترح المؤلف أيضا ضرورة تعديل نص البند الثالث من المادة ١١١ حيث تضمن اضافة كلمة منشات أجنبية بعد عبارة البنوك والشركات، والتى يمكن أن تفسر بأن هذه الضريبة تسرى على اخضاع كافة المنشآت الاجنبية المتخذة لشكل المنشأة الفردية او أى شكل من شركات الاشخاص لهذه الضريبة، ويدافع البعض عن هذا بأن المشرع حرص على ما تقدم على عدم افلات أى منشأة أجنبية تعمل فى مصر من خضوع أرباحها للضريبة بغض النظر عن صعوبة تحديد شكلها القانونى أو لعدم معرفة اشخاص الشركاء المتضامنين أو الشركاء الموصين فى هذه الشركات٠

ولا شك أن تفسير ذلك يستلزم تحديد متى تعتبر المنشأة المستقلة في مصر أجنبية، ومتى تعتبر هذه المنشأة مستقلة في مصر.

٣/٣ سعر الضريبة على أرباح شركات الاموال :

تتميز تلك الضريبة بأنها نسبية السعر Proportional Tax Rate حيث لا تتزايد أسعارها في شكل شرائح أو فئات حسب تصاعد حجم الارباح الخاضعة للضريبة.

وقد تناولت سعر الضريبة المادة ١١٢ من القانون وتنص على :

" يكون سعر الضريبة ٣٢٪ من صافي الارباح الكلية السنوية للشركة ، وذلك فيما عدا أرباح شركات البحث عن البترول وانتاجه من غير الجهات المنصوص عليها في البند ٤ من المادة ١١١ فيكون سعر الضريبة بالنسبة لها ٨٥ر٤٠٪ ". أي أن سعر الضريبة الواجب تطبيقه على صافي الارباح الكلية للشركات الخاضعة للضريبة على أرباح شركات الاموال طبقا للمادة ١١١ بند ١، ٢، ٣، ٤ هي ٣٢٪.

أما شركات البحث عن البترول وانتاجه فيكون سعر الضريبة ٨٥ر٤٠٪ .

وقد طرأ تعديل على هذه الاسعار صدر بالقانون ٨٧ لسنة ١٩٨٣ الذي عدل بعض مواد القانون ١٥٧ / ٨١ على النحو التالي:

يكون سعر الضريبة ٤٠٪ من صافي الارباح الكلية السنوية للشركة فيما عدا :

أ ـ أرباح الشركات الصناعية من نشاطها الصناعي والارباح الناتجة عن عمليات التصدير فيكون سعر الضريبة بالنسبة لها ٣٢٪.

أرباح شركات البحث عن البترول وانتاجه من غير الجهات المنصوص عليها فى البند ٤ من المادة ١١١ من هذا القانون فيكون سعر الضريبة بالنسبة لها ٠٫٤٠٪.

هذا وقد نصت المادة الثالثة من القانون ٨٧/٨٣ على العمل به اعتبارا من السنة الضريبية ١٩٨٣ أو السنة المالية المنتهية خلالها متى كان تاريخ انتهائها لاحقا لتاريخ نشر هذا القانون ويعمل به اعتبارا من الشهر التالى لتاريخ نشره وقد نشر فى ١٩٨٣/٧/٥ اى يعمل به فى هذه الحالة اعتبارا من ١٩٨٣/٨/١.

وقد صدرت التعليمات التفسيرية رقم ٧ لسنة ١٩٨٤ بتاريخ ١٩٨٤/١١/٢٨ اوضحت أن الشركات تكون صناعية اذا ما كانت مقيدة بالسجل الصناعى وفقا للقانون رقم ٢٤ لسنة ١٩٧٧.

كما صدرت التعليمات التفسيرية رقم ١ لسنة ١٩٨٧ للمادة ١١٣ من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بشأن سعر الضريبة على أرباح شركات الخدمات البترولية بتاريخ ١٩٨٧/٣/٣٠ وجاء فيها يلى:

" وقد ثار خلاف بشأن تحديد ماهية شركات البحث عن البترول وانتاجه، ويعرض الموضوع على الجمعية العمومية لقسمى الفتاوى والتشريع انتهت فى جلستها بتاريخ ١٩٨٤/٢/١٥ الى أن عبارة "شركات البحث عن البترول وانتاجه الواردة فى الماة ١١٢ من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ لها وصف ومدلول قانونى معين ينصرف الى تلك الشركات التى تربطها بالدولة اتفاقيات تسمح لها بذلك وهى ما تعرف باسم(اتفاقيات الامتياز) تحدد مناطق البحث والاكتشاف وغير ذلك بحيث لا يمكن لشركة أن تشتغل بالبحث عن البترول وانتاجه فى مصر بدون ترخيص بذلك من الدولة يأخذ هذا الشكل القانونى، وبدون هذه الاجراءات وهذا الشكل القانونى لايمكن

لشركة أيا كانت طبيعتها وصلتها بالبحث عن البترول وانتاجه أن تكتسب هذا الوصف وتخضع أرباحها لسعر ٥٥ر٤٠٪ .

أما ما عداها من شركات الخدمات البترولية التي لاتربطها بالدولة مثل تلك الاتفاقيات فان ارباحها تخضع لسعر ٣٢٪ تطبيقا لاحكام المادة رقم ١١٢ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ قبل تعديلها بالقانون رقم ٨٧ لسنة ١٩٨٣ الصادره في مادة ١١٢ سالفة الذكر بعد تعديلها بالقانون ٨٧ لسنة ١٩٨٣ .

وتأسيسا على ما تقدم فان المصلحة توجه النظر الى مايلي:

١ - تخضع أرباح الشركات التي تربطها بالدولة اتفاقيات تسمح لها بالبحث عن البترول وانتاجه لسعر ضريبة ٥٥ر٤٠٪ .

٢ - تخضع أرباح ما عدا ذلك من شركات الخدمات البترولية لسعر ضريبة قدره ٣٢٪ حتى تاريخ العمل بالقانون ٨٧ لسنة ١٩٨٣ ، ٤٠٪ بعد ذلك التاريخ .

الفصل الرابع
وعاء الضريبة على شركات الاموال (١)

أشار المؤلف فيما سبق الى أن تعريف وعاء الضريبة Tax Base يتضمن عدة عناصر أساسية : (٢)

١ – نتيجة العمليات أو مجمل ربح العمليات.
٢ – التكاليف التي يجب خصمها.
٣ – المبالغ التي يجوز خصمها قانونا.
٤ – الاعفاءات المصرح بها.

سوف يتم تناول وعاء الضريبة طبقا لما ورد بأحكام القانون في هذا الجزء وفي الفصل التالي.

٤/١ نتيجة العمليات :

نصت المادة ١١٣ من القانون على " أن يتم تحديد الضريبة سنويا على أساس صافي الربح خلال السنة السابقة أو فترة الاثنى عشر شهرا التي اعتبرت نتيجتها اساسا لوضع اخر ميزانية حسب الأحوال".

يتضح أن ذلك النص يماثل نص المادة ٢٣ من القانون الخاص بالضريبة على الارباح التجارية والصناعية، فان الضريبة تسرى على الأرباح السنوية ثم على الارباح الصافية، وتسرى قاعدة السنوية في نطاق الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ايضا على نطاق الضريبة على أرباح الشركات،

---

(١) تناولت المواد من ١١٣ حتى ١١٨ من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ موضوع وعاء الضريبة لشركات الاموال.

(٢) ينظر بالتفصيل :

د. أمين السيد احمد لطفي، المحاسبة عن الضرائب المباشرة على أرباح منشات الاعمال، الكتاب الأول، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٢

هذا ويجوز محاسبة الشركة عن مدة أقل من سنة فى حالات التوقف الكلى أو الجزئى تطبيقا لنص المادة (١١٦) من القانون ويشير نص المادة ١١٤ من القانون الى كيفية تحديد وعاء "الضريبة" حيث يحدد صافى الربح الخاضع للضريبة على أساس نتيجة للعمليات على اختلاف أنواعها طبقا لاحكام هذا القانون وذلك بعد خصم جميع التكاليف .

ولذلك حتى يتم الوصول الى صافى الربح الخاضع للضريبة لابد من تحديد كل من نتيجة العمليات والتكاليف .

ويتضح من استعراض النص السابق ما يلى:

١ ـ توحى جملة أوعبارة نتيجة العمليات على اختلاف أنواعها ، أن المشرع المصرى قد أخذ بمدخل الربح الشامل او مايعرف بنظرية الاثراء Wealth Theory بمعنى أنه أخضع جميع الدخول مهما كان مصدرا للضريبة .

فتلك الضريبة لا تسرى فقط على أرباح الاستغلال أى الدخل من النشاط العادى للشركة، وانما تفرض كذلك على أرباح العمليات من الانشطة الفرعية بالاضافة الى أرباح العمليات الرأسمالية سواء أثناء قيام الشركة او عند انقضائها .

٢ ـ يتضح من نص المادة (١١٣) أنه يماثل تماما نص المادة (٢٣) من القانون ـ الخاص بالضريبة على الارباح التجارية والصناعية ـ من حيث أن الضريبة تسرى على الارباح السنوية أولا ثم على الارباح الصافية ثانيا حيث فيما يتعلق بقاعدة السنوية التى سبق أن تم شرحها ـ فى نطاق الضريبة على الارباح التجارية والصناعية ـ فانها تسرى أيضا فى نطاق الضريبة على أرباح الشركات والتى نحيل اليها منعا للتكرار . وغنى عن الذكر أيضا فان هناك استثناء تشريعيا يرد على قاعدة السنوية وهو حالة

توقف المنشأة نظمة المشرع في المادة ١١٦ من القانون . وقد تضمنت هذه المادة نفس القواعد التي تضمنتها المادة ٢٩ من القانون والتى وردت فى تنظيم الضريبة على الارباح التجارية والصناعية والتى سبق شرحها فى الجزء الاول من هذا المؤلف . فالمادة ١١٦ من القانون أوجبت على الشركة فى حالة توقفها عن العمل ، توقفا كليا أو جزئيا - بانهاء بعض أوجه نشاطها - اخطار مامورية الضرائب المختصة خلال ثلاثين يوما من تاريخ التوقف والا التزمت بالضريبة المستحقة على أرباح الاستغلال عن سنة كاملة ، كما ألزمت الشركة بأن تتقدم خلال تسعين يوما من التاريخ المشار اليه باقرار مبينا فيه نتيجة عملياتها وأرباحها حتى تاريخ التوقف ومرفقا به المستندات والبيانات اللازمة لتحديد دين الضريبة .

أما الاستثناء التشريعي الاخر - والذى يرد على قاعدة السنوية في نطاق الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية - فلم ينص عليه المشرع بين أحكام الضريبة على أرباح شركات الأموال . وحكمة ذلك تتجلى فى الطبيعة الخاصة لشركات الأموال والتى تختلف بها عن شركات الاشخاص . فشركات الأموال ينقسم رأسمالها الى أسهم أو حصص ، وفى الغالب تكون قابلة للتداول ، وبالتالى فان مسئولية الشركاء عن ديون الشركة تكون محدودة بالمقارنة بالوضع فى شركات الاشخاص حيث تكون مسئولية الشركاء شخصية وتضامنية ، و من ثم فان المشرع لايهتم فى شركات الأموال بشخصية الشريك - كما هو الحال فى شركات الاشخاص - بل بذات السهم أو الحصة . وبجانب الاستثناء التشريعي (حالة توقف المنشأة عن العمل) يمكن أن ترد استثناءات أخرى جرى عليها العمل وتقتضيها القواعد المحاسبية والتى سبق دراستها فى نطاق الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية .

وجدير بالبيان فانه يترتب على قاعدة السنوية نتيجة هامة استخلصها القضاء من تفسيره لقاعدة السنوية ، وهى قاعدة استقلال السنوات المالية وتسرى أيضا فى حالة الضريبة على ارباح الشركات . كما أن الاستثناء المهم الذى يرد على قاعدة استقلال السنوات المالية والذى يتعلق بترحيل

الخسارة يسرى أيضا فى حالة الضريبة على أرباح الشركات بمقتضى حكم المادة ١١٥ من القانون . والمادة المذكورة تضمنت نفس الاحكام التى جاءت فـــى المادة ٢٥ من القانون والخاصة بترحيل الخسارة فى نطاق الضريبة علـــى الارباح التجارية والصناعية والتى سبق دراستها[1] ٠

٣ ـ يتضح من نص المادتين (١١٤) ، ١١٧ من القانـــون أن الضريبة تسرى على كافة الارباح التى تنتج من :

ـ عمليات الاستغلال العادى

ـ العمليات الفرعيـــة

ـ العمليات الرأسماليـــة ٠

أ ـ أرباح عمليات الاستغلال العادى :

كما سبق الاشارة فى نطاق الضريبة على الارباح التجارية والصناعية بأن المقصود بعمليات الاستغلال العادى تلك التى تدخل فى نطاق النشـــاط الاصلى للشركة الذى تأسست من أجله، وتسمى أرباح هذه العمليات بأربـــاح الاستغلال العادى، وتختلف طبيعة هذه العمليات من شركة الى أخرى ، فقد يتمثل نشاط الشركة الرئيسى فى القيام بعملية تجارية أو صناعيـــــــة أو زراعية ، أو خدمية ٠٠٠ الخ ، والجدير بالذكر أن الضريبة سوف تسرى على كافة الايرادات التى تأتى من النشاط العادى للشركة أيا كانت طبيعـــة تلك النشاط ما دام غير بعض بنص صريح من القانون ٠

وتتحدد ايرادات النشاط العادى بحصيلةالمبيعات او بحصيلـــة الخدمات او بالايرادات خلال السنة المالية مع مراعاة الفرق بين قيمـــة المخزون فى بداية وأول المدة ٠

---

(١) د ٠ السيد عبد المولى، الوسيط فى التشريع الضريبى المصـرى ، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٨٥، ص ٤٦٦ ٠

ب - أرباح العمليات الفرعية :

ويقصد بها العمليات التي لا تدخل في صميم نشاط الشركة الأصلي، وانما تكون لها صلة بنشاط هذه الشركة ولو بشكل غير مباشر بسبب توظيف جزء من أموالها او اصولها على نحو يدر ايرادا.

والايرادات التي تنجم عن العمليات الفرعية قد تكون أكثر أهمية وتنوعا في حالة الشركات والهيئات التي تسري عليها الضريبة بالمقارنة لتلك التي يمكن أن تحققها المنشات الفردية وشركات الاشخاص التي تسري على أرباحها الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية.

وأساس اخضاع ايرادات العمليات الفرعية للضريبة نص المادة ١١٤ من القانون التي أوضحت أن يحدد صافي الربح الخاضع للضريبة على أساس نتيجة العمليات على اختلاف انواعها وبعد خصم جميع التكاليف.

ج - ارباح العمليات الرأسمالية :

١ - أساس اخضاع أرباح العمليات الرأسمالية هو ما نصت عليه المادة ١١٧ من القانون التي أوضحت سريان الضريبة على الأرباح الناتجة من بيع أي أصل من الأصول الرأسمالية للشركة وكذا الارباح المحققة من التعويضات نتيجة الهلاك أو الاستيلاء على أي أصل من هذه الاصول سواء أثناء قيام الشركة أو عند انقضائها .

ويقصد بالأصول كافة العناصر التي تظهر في الجانب الايمن لميزانية الشركة، سواء أكانت هذه الاصول ثابتة أم غير ثابتة، مادية أم معنوية ، كماوأنه لايخضع للضريبة الا الأرباح التي تحققت بالفعل نتيجة لبيع أي أصل من الأصول الرأسمالية سواء أثناء حياتها أو عند انقضائها.

كذلك فانه من المتفق عليه أن عبارة البيع المنصوص عليها فـــى المادة ١١٧ من القانون تفسر بحيث تشمل بالاضافة الى البيع أى تصـــرف آخر بعوض مماثل للبيع وان لم يعد بيعا من الناحية القانونية (كتقديـــم الشركة أحد اصولها كحصة فى شركة أخرى، أو اندماج شركة فى شركـــة أخرى... الخ) . هذا ويلاحظ أن الضريبة تسرى أيضا على الاربـــاح المحققة من التعويضات نتيجة الهلاك أو الاستيلاء على أى أصل من هـــذه الأصول (المادة ١١٧ من القانون).

واذا كانت القاعدة أن الضريبة تسرى على الارباح الرأسمالية ــ التى تمتحديدها على النحوالسابق ــ الا أن المشرع نص على استثناء مهم مـــن هذه القاعدة فى المادة ٢/١١٧. وهذا الاستثناء يتعلق بحالة استخـــدام ثمن بيع الأصول او التعويضات المدفوعة عن هلاكها أو الاستيلاء عليهــــا بالكامل فى شراء أصول رأسمالية جديدة تحل محل الاصول المبيعـــة أو الهالكة أو المستولى عليها ، وتؤدى الى زيادة الانتاج وتحسينه أو خـــلال السنتين التاليتين لانتهاء هذه السنة ، تستنزل قيمة هذه الضريبة مـــن الضريبة على الممول عن السنة أو السنوات المالية التالية للبيع أوللاستيلاء بشرط امساك دفاتر منتظمة .

وغنى عن القول بأنه اذا كان المشرع يسمح فى المادة ١١٧ ، (والمقابلة للمادة ١٧ فى نطاق الضريبة على الارباح التجارية والصناعيـــة) بامكانية الشركة استرداد الضريبة المدفوعة على الارباح الرأسمالية. الا أن كيفية حساب مقدار تلك الضريبة يختلف بالنسبة لشركة الاموال عنه بالنسبـــة للمنشآت الفردية وشركات الاشخاص، وذلك لان اسعار الضريبة فى الحالـــة الاولى تكون نسبية بينما تكون تصاعدية فى الحالة الثانية.[1]

---

(١) د. حسن محمد كمال، د. سعيد عبد المنعم محمود، مشكــلات ضريبية (تحليلها ــ اقتراحات علاجها) ، مكتبة عين شمــس ، القاهرة ١٩٩٠، ص ٩٤.

فاذا ما افترض أن الارباح الرأسمالية تبلغ ١٢٠٠٠ جنيـــه وأن أرباح الاستغلال ٣٥٠٠٠ جنيه، ففي هذه الحالة يتم حساب مقدار الضريبة على الربح الرأسمالى الواجب استرداده على النحو التالي:

١٢٠٠٠ جنيه× ٣٢٪ = ٣٨٤٠ جنيه

ويلاحظ أيضا أن المادة (١١٧) الخاصة بشركات الاموال لم يـرد بها أي استثناء بعدم خضوع الارباح الرأسمالية التى تحققها الشركة من اعادة تقييم أصول الشركة، ولكن المشرع بموجب المادة ١٢٠ بند (٢) اعفى مـن الضريبة على ارباح شركات الاموال ، الارباح الناتجة من اندماج الشركة فـــى شركة أخرى أو أكثر وذلك طبقا للشروط المنصوص عليها فى القانون رقـــم ٢٤٤ لسنة ١٩٦٠ بشأن الاندماج في شركات المساهمة والذى الغى بموجب القانون رقم ١٠٩ لسنة ١٩٨١.

٢/٤ التكاليف الواجبة الخصم :

اختلفت الاراء على مفهوم التكاليف (١) ، رغما عن ذلك يمكن القــول بأن هناك عدة شروط يجب توافرها عند تحديد التكاليف وهى :

أن يرتبط المصروف بالسنة الضريبية ، القابلية للتحقق من جدية الصرف، أن يكون المصروف لازما للاستغلال وتحقيق الايرادات ، الا يكون المصروف مبالغا فيه .

وقد وردت التكاليف الواجبة الخصم في نص المادة ١١٤ من القانون على سبيل المثال وليس الحصر ويمكن ايجازها على النحو التالي :

١ - الايجـــار :

أى قيمة ايجار العقارات التى تشغلها الشركة سواء كانت مملوكـــة لها أو مستأجرة ، حيث يكون العبرة بالايجار الذى اتخذ أساسا لربـــط

---

(١) يذكر بالتفصيل : د. أمين السيد أحمد لطفى، مرجع سابق ، الفصل الثالث ــ البند ٣/٣

الضريبة على العقارات المبنية، فاذا لم تكن الضريبة قد ربطت فتكون القيمة على أساس ايجار المثل ويتعين فى هذا الخصوص الاشارة الى:

أ ـ تخصم الايجارات الفعلية التى تدفعها الشركات للعقارات المؤجرة من الغير سواء كانت مفروشة أو غير مفروشة وفى حالة ايجار المفروش يتعين على الشركة اخطار المأمورية المختصة .

ب ـ بالنسبة للعقارات المملوكة للشركة وتشغلها بالكامل لصالحها أو تؤجر أجزاء للغير

أ ـ اذا كانت تلك العقارات مربوطا عليها ضريبة عقارية، تحسب القيمة الايجارية على أساس ضرب قيمة العوائد فى عشر أمثال هذه القيمة .

ب ـ أما اذا كانت هذه العقارات غير مربوط عليها ضريبة عقارية، تحسب القيمة الايجارية على أساس ايجار المثل وهو ايجار عقار له نفس مواصفات العقار الذى تشغله الشركة ويقع فى نفس المنطقة ويمكن تقدير القيمة الايجارية على أساس قيمة الارض والمبانى فى أول السنة الضريبية على أساس ٦٫٤ كما سبق الاشارة .

فاذا كانت احدى الشركات تمتلك عقارات مملوكة لها ولم يربط عليها ضريبة عقارية، وتبلغ قيمة تلك العقارات فى أول السنة الضريبية ٢٠٠٠٠ جنيه أراضى و ٤٠٠٠٠ مبانى، ففى حالة عدم وجود حالة مثل يتم احتساب القيمة الايجارية على الاساس التالى:

٦٠٠٠٠ (٢٠٠٠٠ + ٤٠٠٠٠) × ٦٫٤ = ٣٨٤٠ جنيه

ولا يحتسب من التكاليف خلاف ذلك .

٢ ـ الاستهلاكات الحقيقية :

حيث تخصم الاستهلاكات الحقيقية التى حصلت فى دائرة ما يجرى عليه العمل عادة طبقا للعرف وطبيعة كل صناعة او تجارة أو عمل تطبيقا

للبند (٢) عن المادة ١١٤ من القانون .

وتجدر الاشارة الى أن النظام المحاسبي الموحد قد وضع الأسس التالية لحساب الإهلاك تتمثل فيما يلي:

أ ـ القيمة الخاضعة للإهلاك :

حيث يتم احتساب الاهلاك على أساس التكلفة التاريخية للاصول الثابتة ، وتتمثل هذه التكلفة في ثمن الشراء وكافة المصروفات المتعلقة باقتناوه والتي ينفق عليه حتى يصبح صالحا للاستخدام، ولايدخل في تحديد التكلفة النفقات المباشرة لتمويل الاصول الثابتة مثل الفوائد على القروض التي تلجأ اليها الشركة للحصول على الاصل .

ب ـ العمر الانتاجي للاصل :

وهو عبارة عن المدة التي يظل خلالها الاصل صالحا للاستخدام في الغرض الذى اقتني من أجله ، ويتم تحديد العمر الانتاجي بمدة انتاجية الاصل بصرف النظر عن مدة وجوده.

جـ ـ تاريخ بدء حساب الاهلاك :

يتم احتساب الاهلاك من تاريخ بدء استخدام الاصل في الانتاج ، وفي حالة تشغيل الاصل خلال فترة اجراء التجارب عليه ، يحمل عبء اهلاكه عن فترة التجارب على حساب النفقات الايرادية المؤجلة .

د ـ معدلات الاهلاك :

يجوز تعديل معدلات الاهلاك اذا ما جد التغيير في ظروف الاستخدام، وقد أوجب النظام المحاسبي الموحد احتساب ٣٠٪ من قيمة استهلاك الاصول في حالة انتهاء عمرها الافتراضي والاستمرار في استخدامها ، على ان يرحل هذا الفرق الى حساب احتياطي تجديد الالات.

قرر النظام اهلاك الأصول غير الملموسة او النفقات الايرادية المؤجلة على مدى خمس سنوات ، أى بمعدل ٢٠٪ اعتبارا من بدء مزاولة النشاط .

نسب اهلاك الاصول الثابتة المعتمدة من مصلحة الضرائب

بتاريخ ١٩٨٦/٢/١ أصدرت الادارة المركزية للشئون التنفيذية بمصلحة الضرائب التعليمات التنفيذية للفحص رقم (٦) لسنة ١٩٨٦ وتقضى الاتى:

" سبق أن اصدرت المصلحة التعليمات التفسيرية رقم ٨ للمادة ٣٩ من القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩ بتاريخ ١٩٧٥/٧/٨ بشأن قواعد وأسس معدلات اهلاك بعض الأصول الثابتة .

ولما كان الرأى بالمصلحة قد انتهى الى ملاءمة تطبيق نسب الاهلاك الواردة بالنظام المحاسبى الموحد وبأية تعديلات تطرأ عليها بالنسبة للاصول الثابتة لوحدات القطاع الخاص توحيدا للمعاملة الضريبية بينها وبين شركات القطاع العام فقد قامت الادارة العامة للفحص الضريبى بتعديل بعض النسب التى وردت فى التعليمات رقم ٨ سالفة الذكر لتتفق مع النسب الواردة بالنظام المحاسبى الموحد الصادر بالقرار الجمهورى رقم ٤٧٢٣ لسنة ١٩٦٦ .

ويراعى فى تطبيق هذه النسب والمبينة فيمابعد ما يلى:

١ ـ يجوز أن تجرى الاستهلاكات على أسس القسط الثابت أوالمتناقص بالطريقة التى تتبعها المنشأة عادة .

٢ ـ تحدد الاستهلاكات على أساس النسب التى وضعتها المصلحة للاسترشاد بها ويجوز باعتماد رئيس المأمورية زيادة هذه النسب اذا ثبت تشغيل الأصول أكثر من ساعات العمل المعتادة .

٣ - تكاليف انشاء المساكن والمطاعم الصحية والمؤسسات الاجتماعية تتبع في استهلاكها القواعد العادية .

وفيما يلي نسب الاستهلاكات الواجبة التطبيق :

الاصل	النسب
الأثاث	٦ ٪
أثاث الفنادق والمطاعم والمقاهي	٥ر١٢٪
الفضيات المستعملة بالفنادق والمستشفيات	

أجازت المصلحة اعتبار شهرة المحل من العناصر القابلة للاهلاك وذلك في حالة دفع مقابل لها .

٣ - الاهلاك الاضافي :

١ - تنص المادة (١١٤) من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ على ما يأتي :

" يحدد صافي الربح الخاضع للضريبة (أي الضريبة على أرباح شركات الاموال) على أساس نتيجة العمليات على اختلاف أنواعها طبقا لاحكام هذا القانون ، وذلك بعد خصم جميع التكاليف وعلى الاخص :

١) ....

٢) الاستهلاكات الحقيقية التي حصلت في دائرة ما يجرى عليه العمل عادة طبقا للعرف وطبيعة كل صناعة أو تجارة أو عمل .

٣) خمسة وعشرون في المائة (٢٥٪) من تكلفة الالات والمعدات الجديدة التي تشتريها الشركة لاستخدامها في الانتاج وذلك بالاضافة الى الاستهلاكات المنصوص عليها في الفقرة السابقة

ويحسب الاستهلاك الاضافي اعتبارا من تاريخ الاستخدام فـى الانتاج ولمرة واحدة .

٤) .... الخ .

٢ ـ وقد رأت بعض الشركات أن هذا الاهلاك الاضافي (بنسبة ٢٥٪) يعتبر هو الآخر اهلاكا حقيقيا علاوة على الاهلاك الحقيقي الذي نص عليه في البند (٢) من المادة (١١٤) وبالتالي يتعين اثباتـه في دفاترها بالحسابات المالية .

٣ ـ والحقيقة أن هذا الاهلاك الاضافي هو ميزة منحها القانـــون للشركات عند محاسبتها ضرائبيا . ولاشأن لها بالاهلاك الذى يثبت عادة بالحسابات المالية . والا لما كان المشرع في حاجة الـى أن ينص على أنه يحسب بالاضافة الى الاستهلاكات الحقيقية المنصـوص عليها في البند (٢) من المادة (١١٤) من القانون المذكـــور ، اعتبارا من تاريخ استخدام الالات والمعدات الجديدة التي تشتريهـا الشركة لاستخدامها في الانتاج ، ولمرة واحدة فقط طوال عمـــر الأصل الانتاجي الذى يستمر اهلاكه طيلة عمره الانتاجي ، بنسبـة الاهلاك الحقيقي الذى يحصل في دائرة ما يجرى عليه العمـــل عادة طبقا للعرف وطبيعة كل صناعة أو تجارة أو عمل .

٤ ـ وكان يمكن للمشرع الضريبي أصلا عدم منح الشركات مثل هـــذا الاهلاك الاضافي ، لكنه رأى تشجيعها على شراء الالات والمعدات الجديدة لاستخدامها في الانتاج . فكان منطقيا أن ينص المشـــرع على أن حساب نسبة الاهلاك الاضافي (الـ ٢٥٪) يتم ضرائبيـا (أي عند اعداد الاقرار الضريبي) من قيمة تكلفـــــة الالات والمعدات الجديدة التي تشتريها الشركة لاستخدامها في الانتاج .

أما أن تعتبر بعض الشركات ان الاهلاك الاضافي (الـ ٢٥٪) ، هو بمثابة اهلاك حقيقي ، يضاف الى الاهلاكات الحقيقية للالات

والمعدات الجديدة التى تشتريها الشركة لاستخدامها فى الانتاج ، وبالتالي رتبت على هذا الفهم الخاطئ ، ضرورة اثبات هذا الاهلاك الاضافى فى الدفاتر بالحسابات المالية ، فهذا اجراء غير سليم محاسبيا ·

٥ – وقد سبق أن اختلف الرأى فى مصلحة الضرائب حول كيفية معالجة الاهلاك الاضافى المنصوص عليه فى البند (٣) من المادة (٢٠) (بالنسبة للضريبة على الارباح التجارية والصناعية) والمنصوص عليه فى البند (٣) من المادة ١١٤ (بالنسبة للضريبة على أرباح شركات الاموال) · اذ ذهب رأى الى أن الاهلاك الاضافى يستنزل من تكلفة الاصل شأنه فى ذلك شأن الاهلاك العادى (وفى هذه الحالة يثبت بالدفاتر المالية) ، بينما ذهب رأى آخر الى أن الاهلاك الاضافى يخصم من صافى الربح (أى من الوعاء الضريبى عند تقديم الاقرار) دون أن يستنزل من قيمة الاصل ، باعتباره ميزة منحها المشرع للممولين لتشجيعهم على استخدام التكنولوجيا الحديثة ·

٦ – والفرق – كما هو واضح – كبير بين الرأيين · فالرأى الأول يعنى أن الاهلاك الاضافى يستنزل من تكلفة الاصل قبل الوصول الى صافى الربح او الخسارة كما تظهر بحساب الارباح والخسائر · أما الرأى الثانى فيعنى أن الاهلاك الاضافى يعتبر اعفاء ضريبيا قائما بذاته ، ويخصم فقط من صافى الربح الذى يظهره حساب الارباح والخسائر · أما اذا أظهر حساب الارباح والخسائر صافى خسارة فان الاهلاك الاضافى لا يضاف اليه ·

٧ – ونتيجة لهذا الخلاف فى وجهات النظر بمصلحة الضرائب ، عرض السيد وزير المالية الرأيين على الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة التى انتهى رأيها بالجلسة المنعقدة بتاريخ ١٩٨٤/١/١٨ الى أن :

"الإستهلاك الاضافي المنصوص عليه في المادتين ٢٤ ، ١١٤"
"من قانون الضرائب على الدخل يتم خصمه من تكلفـــة"
"الالات والمعدات الجديدة وليس من صافي الربـــح."

وقد استندت الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع بمجلـــس الدولة في الرأي الذي انتهت اليه الى ما يأتي:

"ان المشرع في المادتين (٢٤) ، (١١٤) من قانون الضرائـــب على الدخل حدد صافي الربح على أساس نتيجة الصفقة (في ضريبـــة الأرباح التجارية والصناعية) أو نتيجة العمليات على اختـــلاف أنواعها (في كل من ضريبة الأرباح التجارية والصناعية والضريبة علـــى أرباح شركات الأموال) ، وذلك بعد خصم جميع التكاليف ومنهـــا الاستهلاكات الحقيقية والاستهلاكات الاضافية. ومن ثم فان الاستهلاكات الاضافية تدخل بحكم هذا النص ضمن تكاليف الانتاج او تكاليـــف الحصول على الربح وهو ما صرح به المشرع عندما نص علـــى أن يتم خصمها من تكلفة الالات والمعدات الجديدة دون أن يقضـــى بخصمها من صافي الربح مباشرة وبالتالي فهي تحسب ضمن التكاليف ويتم خصمها من تكلفة الأصل شأنها شأن الاستهلاكات العاديـــة ولا تعتبر اعفاء ضريبيا قائما بذاته وقد هدف المشرع من ذلك الى تحقيق ميزة للممول تتمثل في تخفيف عبء الضريبة عنه في سنـــة شراء الالات الجديدة بخصم الاستهلاك العادي والاضافي معا فـــي ذات السنة".

وبعد موافقة وزير المالية بتاريخ ١٩٨٤/٣/٢٠ على تعميم هـــذه الفتوى أصدرت مصلحة الضرائب تعليماتها التفسيرية رقم (١) للمادتين (٢٤) ، (١١٤) من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ في كيفيـــة معالجة الاهلاك الاضافي ، ونبهت فيها على مأموريات الضرائـــب بمراعاة تطبيق هذه الفتوى بكل دقة ، وأنه نظرا لان الاهـــلاك الاضافي يحسب من تاريخ استخدام الاصل الجديد في الانتـــاج ،

ولمدة واحدة فقط ، فانه يتعين خصمه كاملا فى السنة التـــى استخدم فيها هذا الأصل وليس بنسبة الفترة من تاريخ استخدام الاصل الجديد فى الانتاج الى نهاية السنة المالية للمنشأة.

٨ ـ وفى رأى المؤلف فان الموضوع ـ نظرا لوضوح وصراحة النصـوص القانونية ما كان أمره يحتاج للعرض على الجمعية العامة لقسمـى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة واستطلاع رأيها ، الذى انتهت فيه الى ما سبق أن ذكره من أن الاهلاك الاضافى يخصم من تكلفة الاصل الجديد وليس من صافى الربح .

والواضح أن مجلس الدولة فى فتواه، (وتبعتـه مصلحة الضرائـب فى تعليماتها) ليتعرض للناحية المحاسبية (أى القيد بالدفاتر) ـ وله فـى ذلك عذره ـ لانه جهة قضائية تفصل فقط فى الخلافات المتعلقة بتطبيـق أحكام القانون ، أما الناحية المحاسبية (وهى محور هذا الموضوع) فكـان من المفروض أن تعرض على أهل الخبرة (وهم المحاسبون) لابداء الـرأى فيها .

أما المحاسبين فمازالوا يرون أن الاهلاك الاضافى لا يجب أن يثبت بالدفاتر المالية للممول ـ سواء كان من الافراد أو شركات الاشخاص، أوشركات الاموال ـ للاعتبارات الاتية :

١ ـ أن الاهلاك الاضافى هو اهلاك استثنائى من نوع خـاص يعتبره المشرع الضريبى (ميزة) منحها للممول لتخفيف عبء الضريبة عليـه فى سنة شرائه الاصل الجديد. لذلك قرر أن يخصم (من وعاء الضريبة) مرة واحدة فقط ، فى سنة شراء الاصل الجديد، بجانب الاهلاك الحقيقـى المحدد أصلا على أساس العمر الافتراضى لهذا الأصل الجديد، والمحـدد بمعرفة الفنيين فى هذا الشأن .

فاذا أثبت الاهلاك الاضافى بالحسابات المالية ، فسوف يترتب على ذلك محاسبيا تخفيض قيمة الاصل الى ٧٥٪ وبالتالى ستخفض قيمة الاهلاك الحقيقى السنوى فى السنوات التالية ، وبالتالى لن تكون هناك (ميزة) ممنوحة للممول كماقصد المشرع •

ان اثبات الاهلاك الاضافى بالدفاتر (وبالتالى استنزاله من قيمة الاصل) لن يتفق وقواعد واصول المحاسبة الفنية المتعارف عليها ، والتى لا يعتقد أن المشرع الضريبى اراد الاخلال بها •

ان النموذج رقم ١٤ ضرائب شركات أموال بتصويره المرفق للائحة التنفيذية للقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ • وفقا للبند (أولا) من المادة (٥٩) من اللائحة التنفيذية ، يقرر - وبكل وضوح - خصم الاهلاك الاضافى بالاقرار الضريبى ، بمعنى استخدامه لاغراض المحاسبة الضريبية فقط ، وهو ما يعنى أن اللائحة التنفيذية للقانون ترى عدم اثبات الاهلاك الاضافى بالدفاتر ، وبالتالى فان الاهلاك الحقيقى سيظل يخصم بالكامل فى السنوات التالية •

ولكن ماذا سيكون الوضع اذا انتهت السنة التى تم شراء الاصل الجديد خلالها بخسارة ، الحل هو اضافة الاهلاك الاضافى الى هذه الخسارة التى ترحل بعد ذلك الى السنوات التالية حتى لايحرم الممول من الاستفادة من هذه (الميزة) •

مثـــال :

فاذا قامت احدى الشركات بشراء أصول جديدة بتاريخ ١٩٨٩/٥/١ بمبلغ ١٢٠٠٠٠ ، وقامت بخصم اهلاك اضافى مقداره ٣٠٠٠٠ جنيه من الاقرار الضريبى المقدم عن الفترة من ١٩٨٩/١/١ الى ١٩٨٩/١٢/٣١ على النحو التالى :

الاقرار الضريبى (نموذج ١٤ ضرائب) عن الفترة ١/١/١٩٨٩ـ ٣١/١٢/١٩٨٩ :

	جنيـــه
صافى الربح من واقع حساب الارباح والخسائر	٩٠٠٠٠
يخصم الاهلاك الاضافى (مادة ١١٤ فقرة ٣)	٣٠٠٠٠
الوعاء الضريبى من وجهة نظر الشركة	٦٠٠٠٠

وتتمثل المعالجة الضريبية من وجهة نظر مصلحة الضرائب علـــى النحو التالى :

قيمة الأصل الجديد والمستخدم فى ١/٥/١٩٨٩	١٢٠٠٠٠
الاهلاك الاضافى(٢٥٪ من قيمة الأصل) (ـ)	٣٠٠٠٠
الاهلاك العادى عن الفترة ١/٥/٨٩حتى جملة الاهلاك(ـ)	١٠٠٠٠
قيمة الأصل الصافى(القيمة الدفترية)	١٠٠٠٠
	٤٠٠٠٠
الاصل ٣١/١٢/١٩٨٩	٨٠٠٠٠

وفى حالة اتباع الشركة طريقة القسط الثابت فان الجزء الباقـــى يستهلك على مدار ٨ سنوات على أساس ١٠٠٠٠ جنيه فى السنة .

تتركز هذه المعالجة فى أن المحاسبين يرون باعتبارهم يعبرون عن وجهة نظر المموليين ـ ان الاستهلاك الاضافى يخصم من صافى الربح دون أن يستنزل من قيمة الاصل أى أن المعالجة تتم فى الاقرار الضريبى (بدل نموذج ١٤) فى حين تذهب مصلحة الضرائب باعتبارها تدافع عن حقوق الخزانة العامة .. الى اعتبار ان الاستهلاك الاضافى لابد أن تستنزل قيمته من تكلفة الاصـــل شأنه شأن الاستهلاك العادى .

٣ ـ **الضرائب واجبة الخصم:**

ينص البند (٤) من المادة ١١٤ على أن" تعتبر من التكاليف الواجبة الخصم الضرائب التى تدفعها الشركة فيما عدا الضريبة على أرباح شركات الاموال التى تؤديها طبقا للقانون.

وقد جاء ذلك النص عاما ، حيث ليس معنى ذلك خصم جميع انواع الضرائب التى تدفعها الشركة فيما عدا ضريبة شركات الاموال ، فهناك نوعين من الضرائب :

أ ـ ضرائب واجبة الخصم : وهى تتمثل فى الضرائب والرسوم الجمركية ورسوم الانتاج ورسوم الدمغة ، ورسوم السيارات، ورسوم البلدية الضرائب العقارية على ممتلكات المنشأة، ضريبة المرتبات اذا تحملتها المنشأة نيابة عن بعض العاملين حيث تعتبر ميزة تخضع للضريبة على المرتبات.

ب ـ ضرائب لايجوز خصمها : وهى الضريبة على أرباح شركات الاموال التى تدفعها المنشأة طبقا لاحكام القانون ، بالاضافة للضرائب التى لا تمثل عبء على الشركة وانما يتحملها الغير مثل ضريبة المرتبات، والضريبة على القيم المنقولة على مرتبات ومكافآت أعضاء ومجلس الادارة .

فاذا خصمت أحد الشركات من اقرارها الضريبى المقدم منها فى ٣٠/٦/١٩٩٠ والذى أظهر صافى ربح مقداره ٣٠٠٠٠٠ جنيه الضرائب التالية :

ـ ضريبة شركات أموال	٥٠٠٠٠ جنيه
ـ ضريبة عقارية	٢٥٠٠٠ جنيه
ـ ضريبة بلدية	٢٥٠٠٠ جنيه
ـ ضريبة قيمة منقوله على مكافآت اعضاء مجلس الادارة	٣٠٠٠٠ جنيه
	١٣٠٠٠٠

وعاء ضريبة شركات الاموال ١٧٠٠٠٠ جنيه

وتتمثل المعالجة الضريبية لاقرار الشركة :

لا تعتمد قيمة ضريبة شركات الاموال بمقدار ٥٠٠٠٠ جنيه (مادة ١١ بند ٥) ، وكذلك لا يعتمد خصم ضريبة القيمة المنقولة على مكافآت اعضاء مجلس الادارة حيث يتحملها العضو ومقدارها ٢٥٠٠٠جنيه طبقا للقانون رقم ٤٦ لسنة ٧٨ مادة (٣٩) فقرة (٣) حيث تنص على أن : " تخصم الضرائب التى تدفعها المنشأة ما عدا ضريبة الارباح التجارية والصناعية التى تؤديها طبقا لهذا القانون وضرائب الدفاع والامن القومى والجهاد الملحق بها (عدا ضريبة البلدية" كما تشير المادة (٣) من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بأن "كما تلغى الضريبة الاضافية بدائرة المحافظات المفروضة كنسبة من الضريبة الاصلية المقررة على ايرادات رؤوس الاموال المنقولة وعلى الارباح التجارية والصناعية" .

وحيث أن ضريبة شركات الاموال ضريبة اصلية، على ذلك يعدل الاقرار على النحو التالى:

صافى الربح عن حساب الارباح والخسائر	٣٠٠٠٠٠
يخصم ضريبة	٢٥٠٠٠
	٢٧٥٠٠٠ج

٤ - التبرعات :

وتطبيقالنص الفقرة (٥) من المادة ١١٤ تعتبر:

كافة التبرعات المدفوعة للحكومة ووحدات الحكم المحلى والهيئات العامة أيا كان مقدارهاسواء حققت الشركة أرباحا أو خسائر .

أما التبرعات والاعانات المدفوعة للهيئات الخيرية يشترط أن تكون

الشركة محققة ارباحا ، وأن تكون التبرعات مدعمة بايصالات من الجهات المتبرع اليها ، والا تزيد عن ٧٪ من صافي الربح.

على أن يراعي ان التبرع الذي يقدم للافراد لايجوز اعتباره من التكاليف الواجبة الخصم. فاذا انتهى حساب الارباح والخسائر لاحد الشركات بصافي خسائر مقداره ٣٠٠٠٠ جنيه قبل حساب التبرعات وقد خصم من الاقرار مادة ١١٤ فقرة (٢٥) ما يلي:

--	تبرع لوزارة الصحة	١٠٠٠
--	تبرع لجمعية تحسين الصحة	٥٠٠
--	تبرع لمحافظة الجيزة	٥٠٠٠
--	تبرع لبعض الافراد	٥٠٠
	المجموع	٧٠٠٠
		١٣٠٠٠ ج

وتتمثل المعالجة الضريبية على النحو التالي :

ـ يعتمد خصم تبرعات وزارة الصحة، وقيمة تبرعات محافظة الجيزة بالكامل .

ـ ولا يعتمد خصم تبرع الافراد لانها تكاليف غير واجبة الخصم اما تبرعات جمعية تحسين الصحة لا تعتمد ايضا لتحقيق الشركة لصافي خسائر، من ثم فان اقرار الشركة يعدل على النحو التالي :

خسائر	(٣٠٠٠٠)
يخصم	
تبرع وزارة الصحة	
تبرع محافظة الجيزة	٦٠٠٠
	٣٦٠٠٠

٥ - المخصصات :

يشير نص الفقرة ٦ من المادة ١١٤ الى أن هناك شروط لخصم المخصصات هى :

أ - أن تكون المخصصات لمواجهة الخسائر أو أعباء مالية معينة مؤكدة الحدوث ولكنها غير محددة المقدار .

ب - أن تكون هذه المخصصات مقيدة بحسابات الشركة .

جـ - ان تستعمل المخصصات فى الغرض الذى خصصت من أجله.

د - الا تزيد قيمتها عن ٥٪ من الربح السنوى للمنشأة.

وقد ثار خلاف حول نوعية المخصصات، ولكن يتعين الاشارة الى تلك المخصصات التى نص عليها قرار السيد وزير المالية رقم ١١٤ لسنة ١٩٧٨ وهى :

١ - مخصصات الديون المعدومة .

٢ - مخصصات فروق مصاريف الدعاوى .

٣ - مخصص أوراق مالية لمن يتاجرون فيها.

٤ - مخصص تقلبات اسعار الصرف للبيوت المالية .

أما فيما يتعلق بالمبالغ التى تأخذها الشركة من أرباحها لمنح العاملين مكافآت تزيد مجموعها على مرتب ثلاثة أشهر فى السنة، فلا تعد ضمن المخصصات التى نصت عليها المادة .

فاذا قامت احد الشركات بتكوين مخصص ديون معدومة بواقع ٣٠٠٠ جنيه، مخصص قضايا أو تعويضات ٣٠٠٠ جنيه، مخصص الصيانة وتجديد العقارات ٤٠٠٠ جنيه، مخصص هبوط اسعار أوراق مالية ٤٠٠٠ جنيه

في تلك الحالة تتمثل المعالجة الضريبية بفرض ان الشركة قد حققت أرباحا قبل خصم المخصصات تقدر بنحو ٧٠٠٠ جنيه على النحو التالى :

جملة ما يخصم من الارباح طبقا للفقرة ٦ من المادة ١١٤ من القانون :

٧٠٠٠ × $\frac{٥٠}{١٠٠}$ = ٣٥٠٠ بشرط أن تستخدم الشركة تلك المخصص في الغرض الذي كون من أجله.

فاذا ظهر الجانب المدين لحساب العمليات الجارية لاحدى الشركات عن الفترة من ١/١/١٩٨٩ الى ٣١/١٢/١٩٨٩ على النحو التالى:

أجور أصلية ٣٠٠٠٠٠ جنيه، غلاء معيشة ٤٠٠٠٠ جنيه، أجور اضافية ٤٠٠٠٠ جنيه ، حوافز انتاج ٤٠٠٠٠ جنيه، مكافآت ١٥٠٠٠٠ جنيه ، مكافآت شاملة ٦٠٠٠٠ جنيه.

فان المعالجة الضريبية تطبيقا لحكم الفقرة (٦) من المادة ١١٤ من القانون ان يتم حساب مرتب ثلاثة شهور على النحو التالى:

٣٠٠٠٠٠	جنيه أجور أصلية
٤٠٠٠٠	جنيه غلاء معيشة
٦٠٠٠٠	جنيه مكافآت شاملة

٤٠٠٠٠٠ جنيه ÷ ٤ = ١٠٠٠٠٠ جنيه

يرد للوعاء ١٥٠٠٠٠ ــ ١٠٠٠٠٠ = ٥٠٠٠٠ جنيه

٦ ــ <u>أقساط التأمين الاجتماعي :</u>

من التكاليف الواجبة الخصم طبقاللمادة ١١٤ " أقساط التأمين الاجتماعى المقررة على الشركة لصالح العاملين بها والتى يتم أدائها للهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية".

ومن نص المادة السابقة يتضح أن هناك شروط لخصم أقساط التأمين الاجتماعى :

أ - أن تمثل هذه الاقساط الحصة التى تلتزم بها الشركة طبقا لقانون التأمينات.

ب - ان تكون هذه الاقساط لصالح العاملين بالشركة.

ج - يتم اداء هذه الاقساط للهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية .

٢ - المبالغ التى تستقطعها الشركة لحساب الصناديق الخاصة للتوفير أو الادخار أوالمعاش او غيرها .

فنصت المادة ١١٤ بأنه يعد من التكاليف الواجبة الخصم بالمبالغ التى تستقطعها الشركة سنويا من أموالها او أرباحها لحساب الصناديق الخاصة للتوفير الادخارى او المعاش أو غيرها بما لايجاوز ٢٠٪ من مجموع مرتبات وأجور العاملين بها . بشرط أن يكون للنظام الذى ترتبط بتنفيذه الشركة لائحة أو شروط خاصة منصوص فيها على أن ما تؤديه الشركة لهذا النظام يقابل التزاماتها بمكافأة نهاية الخدمة اوالمعاش وأن تكون أموال هذا النظام منفصلة ومستقلة عن أموال الشركة ومستثمرة لحسابه الخاص" .

وقد اشترط المشرع لخصم هذه المبالغ الشروط الاتية:

أ - استقطاع هذه المبالغ لحساب الصناديق الخاصة للتوفير أوالادخار أو المعاش أوغيرها .

ب - الا تزيد المبالغ المستقطعة لحساب هذا الصندوق عن ٢٠٪ من مرتبات وأجور العاملين .

ج - ان يكون لهذا النظام الذى تطبقه الشركة لائحة أو شروط خاصة منصوص فيها على ما تؤديه الشركة لهذا النظام يقابل التزاماتها بمكافأة نهاية الخدمة أو المعاش .

د ـ أن تكون أموال هذا النظام منفصلة ومستقلة عن أموال الشركة ومستثمرة لحسابه الخاص بمعنى وجود صندوق له شخصية اعتبارية خاصة مستقلة عن الشركة وله أمواله الخاصة التى تستثمر لحسابه الخاص .

واذا لم يتوافر أحد هذه الشروط فلا يمكن اعتبار هذه المبالغ من التكاليف .

٨ ـ ما يوزع نقدا على العاملين من أرباح طبقا للقانون :

جاء فى نص المادة ١١٤ أنه يعتبر من التكاليف الواجبة الخصم: "الارباح التى تلتزم الشركة بتوزيعها نقدا بنسبة معينة على العاملين بها طبقا للقواعد القانونية المقررة فى هذا الشأن .

ومعنى ذلك أن التوزيع النقدى للعاملين الذى تقوم به الشركات سواء أكانت قطاع عام أو قطاع خاص يعتبر تكليفا على أرباح شركات الاموال مع مراعاة ان التوزيع النقدى على العاملين يخضع لضريبة المرتبات.

٩ ـ ما يدفع لاعضاء مجالس الادارة والمديرين :

حيث تنص الفقرة (١٠) من المادة ١١٤ على أنه" يعد من التكاليف الواجبة الخصم " كل مايدفع لاعضاء مجالس الادارة والمديرين واعضاء مجالس الرقابة فى الشركات والجهات المنصوص عليها فى المادة ١١١ من هذا القانون من مرتبات ومكافآت وأجور وبدلات حضور وطبيعة عمل ومزايا نقدية وعينية من البدلات أو الهبات الاخرى باختلاف انواعها وذلك كله بشرط أن تكون هذه المبالغ خاضعة لاحدى الضرائب النوعية أو معفاة منها" .

١٠ ـ مقابل الحضور للمساهمين :

حيث تنص المادة ١١٤ الفقرة ١١ من القانون على أنه يعد من التكاليف الواجبة الخصم" مقابل الحضور الذى يدفع للمساهمين بمناسبة انعقاد الجمعيات العمومية" ، حيث أن مقابل الحضور المشار اليه يخضع للضريبة على ايرادات رؤوس الأموال المنقولة .

١١ ـ تكاليف أخرى واجبة الخصم:

وتتمثل فى تلك التكاليف التى سبق تناولها تفصيليا فى مجال الضريبة على الارباح التجارية والصناعية .

٣/٤ المبالغ الأخرى الواجبة الخصم:

الى جانب التكاليف السابقة فقد أجاز المشرع خصم مبالغ معينة أخرى لمقابلة الخسائر المرحلة أو لتفادى الازدواج الضريبى وتلك المبالغ سبق تناولها أيضا عند شرح أحكام المادتين ٢٥، ٢٦ وهى من الاحكام الخاصة للضريبة على الارباح التجارية والصناعية .

١/٣/٤ المبالغ الواجبة الخصم لمقابلة الخسائر المرحلة :

لم تأخذ المعاملة الضريبية للخسائر بالمبدأ المحاسبى سواء فى النظرية أو الممارسة العملية وهناك عدة اتجاهات للمحاسبة عن الخسائر الضريبية .

١ ـ عدم السماح بترحيل الخسائر :

وقد أخذ المشرع الضريبى المصرى بهذا الاتجاه فى الضريبة على ارباح المهن غير التجارية عند صدور القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ وحتى صدور القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ .

٢ ـ **السماح بترحيل الخسائر:**

وقد ظهرت عدة اتجاهات لترحيل الخسائر هى:

(أ) ترحيل الخسائر الى الامام :

حيث اتخذت الممارسة العملية لهذا البديل أحد الشكلين التاليين :

١ ـ الترحيل الى الامام بشكل مقيد :

حيث يكون القيد فى صورة تحديد مدة معينة، وقد يكون القيد فى شكل تحديد نوع الدخل (حيث لايسمح بترحيل الخسائر الرأسمالية ويقتصر ذلك الأمر على خسائر التشغيل فحسب) ومن أمثلة الدول التى تأخذ بهذا الاتجاه فرنسا والسويد والمانيا والنمسا.

٢ ـ الترحيل الى الامام بشكل مطلق :

وتتفق تلك الصورة مع التطبيقات المحاسبية، وتأخذ بذلك الاتجاه المملكة المتحدة .

ب ـ **الترحيل الي الخلف :**

عن طريق السماح بترحيل الخسائر الضريبية لسنوات سابقة بحيث يترتب على ذلك استرداد الممول لجزء مما دفعه من الضرائب، وغالبا مايكون ذلك الترحيل مقيدا بمدة معينة، ويأخذ بذلك الاتجاه النرويج والمملكة المتحدة بالنسبة لخسائر التصفية وخسائر التوقف عن النشاط .

جـ ـ **الترحيل الى الخلف والي الامام :**

حيث ترحل الخسائر أولا الى الخلف لمدة محددة، ثم السماح بترحيل ما لم يستغرق من هذه الخسائر الى الامام لعدد من السنوات ايضا ، ويطبق هذا الاتجاه فى الولايات المتحدة الامريكية وهولندا حيث يتم ترحيل الخسائر لمدة ٣ سنوات للخلف وما يتبقى يرحل الى الامام بحد اقصى ١٨ سنة .

وفى مصر اختار المشرع الترحيل الى الامام بشكل مقيد لمدة خمسة سنوات حيث نصت المادة ١١٥ من القانون على انه :

" اذا ختم حساب احدى السنوات بخسارة فان هذه الخسارة تخصم من ارباح السنة التالية، فاذا لم يكف الربح لتغطية الخسارة بأكملها نقل الى السنة الباقى للسنة التالية ، فاذا بقى بعد ذلك جزء من الخسارة نقل الى السنة التالية وحتى السنة الخامسة، ولكن لايجوز بعد ذلك نقل شئ من الخسارة الى حساب اى سنة أخرى".

فاذا فرض أنه بعد الاطلاع على بعض اقرارات الشركات تبين أن شركة قد حققت خسارة فى السنوات :

سنة١٩٨١	١٩٨٢	١٩٨٣	١٩٨٤
(٢٠٠٠٠) ج	(١٠٠٠٠)ج	١٥٠٠٠ أرباح	١٥٠٠٠ أرباح

بعد تطبيقها للمادة ١١٥ من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ رأت اعتبار الوعاء التجارى للشركة كالاتى :

١٩٨١	١٩٨٢	١٩٨٣	١٩٨٤
(٢٠٠٠٠)ج	(٣٠٠٠٠)ج	١٥٠٠٠٠ ارباح	لاشيء

ولكن المعالجة الصحيحة لنص المادة ١١٥

١٩٨١	١٩٨٢	١٩٨٣	١٩٨٤
(٢٠٠٠٠)		(١٠٠٠٠)	لاشيء

وكمثال آخر :

حققت شركة خسائر وأرباح فى السنوات الاتية :

١٩٧٩	خسارة	(٣٠٠٠٠٠)
١٩٨٠	أرباح	٢٠٠٠٠ جنيه
١٩٨١	ارباح	٣٠٠٠٠ جنيه

١٩٨٢	ارباح	٥٠٠٠٠ جنيه
١٩٨٣	ارباح	٢٠٠٠٠ جنيه
١٩٨٤	ارباح	٢٠٠٠٠ جنيه
١٩٨٥	ارباح	١٠٠٠٠٠ جنيه
١٩٨٦	ارباح	١٠٠٠٠٠ جنيه

وطبقا لذلك تتمثل المعالجة الضريبية على النحو التالى :

صدرت تعليمات فى شأن الخسائر التى لحقت الشركة فى سنة ما قبل سنة١٩٨١ سنة العمل بالقانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ فاذا حدثت خسارة للمنشأة فى سنة ١٩٧٩ كالمثال السابق وطبقا لاحكام المادة ٥٧ من القانون ١٤ لسنة ٣٩ والمعدل بالقانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨تسرى الخسارة لمدة ثلاثة سنوات فقط من أرباح السنوات ٨٠، ٨١، ٨٢ حيث أن سنتى ٨١، ٨٢ تخضع لاعمال القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المادة ١١٥.

من ثم فان من حق الشركة اذا لم تكف ارباح السنوات ٨٠ ، ٨١ ٨٢ من استهلاك الخسائر ١٩٧٩ ان تستمر الشركة فى استهلاك باقى خسائر ٧٩ لمدة سنتين أخرتين حتى تقلل سنوات الترحيل الى ٥ سنوات وفق أحكام المادة(١١٥) .

٤/٣/٢ المبالغ واجبة الخصم لمنع الازدواج الضريبى :

نصت المادة ١١٨ على :" مع عدم الاخلال بحكم البند١ من المادة(٤) تخصم ايرادات روءس الاموال المنقولة الداخلة فى ممتلكات الشركة والتى خضعت لاحدى الضرائب النوعية أو أعفيت منها بمقتضى القانون من مجموع الربح الصافى الذى يسرى عليه الضريبة على أرباح شركات الاموال وذلك بمقدار مجموع الايرادات المشار اليها بعد خصم نصيبها فى تكاليف الاستثمار بواقع ١٠٪ من قيمة تلك الايرادات ، ويسرى الحكم ذاته على ايرادات الاراضى الزراعية للعقارات المبنية الداخلة فى ممتلكات الشركة بحيث

تخصم هذه الايرادات من مجموع الربح الصافى الذى تسرى عليه الضريبـــة على أرباح شركات ألاموال بعد استيفاء ١٠٪ من اجمالى الايرادات وبشـرط ان تكون هذه الايرادات داخلة فى جملة ايرادات الشركة٠

وفى كلتا الحالتين لايجوز خصم أية تكاليف متعلقة بهـــذه الايرادات ٠ ومن النص السابق والبند(١) من المادة ٤ من القانـــون يتضح ما يلى : أن المشرع قد نص على اعفاء الفوائد المتصلة بمباشـــرة المهنة من ضريبة القيم المنقولة بشرط أن تخضع لدى المنشأة المستفيـــدة بها ضريبة الارباح التجارية والصناعية او ضريبة شركات الاموال حسب الشكل القانوني للمنشأة وفى هذا النص يتبين أن الفوائد غير المتصلة بمباشـــرة المهنة تخضع للضريبة على رؤوس الاموال المنقولة ٠

كما أن المشرع نص على أن المنشأة التى تمتلك أصلا منقـــولا كالاوراق المالية والسندات " أو أصلا ثابتا كالاراضى الزراعية والعقـــارات المبنية ــ وهذه الأصول تحقق ايراد وهذه الايرادات تخضع للضريبة علـــى رؤوس الأموال المنقولة أو لضريبة الأطيان الزراعية أو العقارات المبنيـــة أو تكون قد اعفيت من الضريبة بنص خاص، ولما كانت هذه الايـــرادات سوف تدرج مرة أخرى ضمن ايرادات الشركة التى تخضع للضريبة على أربـاح شركات الاموال فان هذه الايرادات سوف تخضع للضريبة مرتين ــ ومنعـــا للازدواج الضريبى قرر المشرع استبعاد ٩٠٪ من اجمالى هذه الايـــرادات تطبيقا لحكم المادة(١٨٨) على أن يراعى عدم خصم أية تكاليف متعلقـــة بهذه الايرادات٠

وبذلك يتضح أنه لتطبيق أحكام هذه المادة يجب مراعاة الشـــروط الاتيـــة :

١ ــ أن هذا الحكم لا يسرى على الفوائد المتصلة بمباشـــرة المهنة لانها اعفيت تطبيقا للمادة الرابعة فقرة(١) من ضريبـــة رؤوس

الاموال المنقولة وخضعت لضريبة شركات الاموال لدى المنشأة المستفيدة بها •

.... جنيه مصروفات للعقارات المؤجرة ترد الوعاء •

يخصم

١٨٠٠٠ ٩٠٪ من الايجارات الدائنة (مادة ١١٨)

٤/٣/٣ اعتبارات هامة عند تحديد وعاء الضريبة على أرباح شركات الأموال :

٤/٣/٣/١ التوقف الكلي أو الجزئي :

تنص المادة ١١٦ من القانون على أنه" اذا توقفت الشركة عن العمل الذى تؤدى على الضريبة على ارباحه توقفا كليا أو جزئيا – حصلت الضريبة على الارباح لغاية التاريخ الذى تتوقف فيه عن العمل" •

ويقصد بالتوقف الجزئى انهاء الشركة لبعض أوجه نشاطها ، أما التوقف الكلى فيعنى التوقف عن ممارسة جميع الانشطة ويتم ذلك بغرض تصفية الشركة لنشاطها •

ومن نص المادة السابقة يتضح أنه اذا توقفت الشركة سواء كان هذا التوقف كلى بمعنى انهاء اعمال الشركة او توقفت توقف جزئى بانهاء بعض أعمالها فعلى الشركة أن تقوم باخطار المأمورية خلال ثلاثين يوما من التاريخ الذى توقف فيه العمل والا التزمت بالضريبة المستحقة على أرباح الاستغلال عن سنة كاملة •

وعليها أيضا ان تقدم اقرارها الذى يبين عملياتها خلال تسعين يوما من تاريخ هذا التوقف ومرفق بهذا الاقرار مستندات التصفية •

وقد صدر القانون ٨٧/٨٣ متضمنا تعديل الفقرة الثالثة من المادة ١١٦ من القانون ٨١/١٥٧ كالاتى :

"و على الشركة ايضا خلال ستين يوما من تاريخ التوقف أن تتقدم باقرار مبينا به نتيجة عملياتها حتى تاريخ التوقف مرفقا به المستندات والبيانات اللازمة لتسوية الضريبة".

ومعنى ذلك أن مدة تقديم الاقرار فى حالة التوقف قد خفضت من تسعين يوما الى ستين يوما فقط ، وطبقا لاحكام القانون ٨٧/٨٣ يسرى هذا التعديل اعتبارا من ١٩٨٣/٨/١ وهو أول الشهر التالى لتاريخ نشره.

واذا لم تقم الشركة بتلك الاجراءات تمت المحاسبة عن سنة كاملة مهما كانت فترة النشاط ما قبل التوقف.

٢/٣/٣/٤ اوجه الاتفاق والاختلاف فيمابين نص المادة (١٧) من الضريبة على الارباح التجارية والصناعية ونص المادة ١١٧ من الضريبة على أرباح شركات الاموال بخصوص معالجة الارباح الرأسمالية .

تتفق كل من المادتين ١٧، ١١٧ من القانون على اخضاع الارباح الرأسمالية للضريبة من ناحية، ومن ناحية أخرى فقد سمح المشرع فى كلا المادتين بامكان استرداد الضريبة على الارباح الرأسمالية وذلك بالخصم من الضريبة او الضرائب التى تستحق على الممول او الشركة عن السنة أو السنوات التالية للبيع او الاستبدال بشروط معينة.

ويتمثل أوجه الاختلاف فى حساب مقدار الضريبة على الارباح الرأسمالية ، والذى يختلف بالنسبة لشركات الاموال عنه بالنسبة للمنشآت الفردية أو شركات الاشخاص، ذلك لأن اسعار الضريبة على ارباح شركات الاموال تكون نسبية بينما هى تصاعدية فى الضريبة على الارباح التجارية والصناعية .

٣/٣/٢/٤ اتجاه المشرع الضريبي لترتيب تطبيق المواد ١١٤ ، ١١٥ ، ١١٧ ، ١١٨ ، ١٢٠ من القانون :

لم يحدد المشرع الضريبي ترتيبا محددا لتطبيق المواد المشار اليها بعاليه ، الامر الذى نتج عنه خلاف فى التطبيق والممارسة ، مما أوجد اتجاهات متباينة مما لاشك أنها تؤدى الى وعاء مختلف للضريبة على أرباح شركات الاموال .

وحيث أن الامر يتعلق بتحديد الدخل من وجهة النظر الضريبية، فان الامر ليس فى حاجة الى عرض كافة البدائل والاتجاهات وأثر تطبيقها على تحديد وعاء الضريبة .

وغنى عن البيان فان نموذج ١٤ ضرائب لشركات الاموال يشير الى الترتيب الواجب اتباعه هذا الصدد على النحو التالى :

xxxx الايرادات الخاضعة للضريبة(عادية ـ فرعية ـ رأسمالية ـ مادة ١١٤ و ١١٧) .

xxx التكاليف الواجبة الخصم (مادة ١١٤)

xxx

xx ـ مبالغ لمقابلة خسائر مرحلة (مادة ١١٥)

xxx

xx ـ مبالغ لتفادى الازدواج الضريبي(مادة ١١٨) .

xx

xx ـ الاعفاءات (مادة ١٢٠ البنود ١و ٢و ٣و ٤)

xx الارباح الخاضعة للضريبة .

الفصل الخامس
الاعفاء من الضريبـــة

تعبر الاعفاءات الضريبية Tax Exemptions عن تنـــازل الدولة عن حقها فى فرض الضريبة لاسباب اجتماعية واقتصادية واحيانا سياسية (١) وتتخذ الاعفاءات ـ التى تمثل جزء من الحوافز الضريبية ـ أشكالا متعـددة ومبررات خاصة تحدد شكل وطبيعة وشروط تلك الاعفاءات ويمكن تنـاول تلك الاعفاءات على النحو التالى (٢) :

٥/١ الاستهلاكات المالية التى تجريها الشركات الحاصلة على امتياز مـن الجهة الادارية :

أ ـ مفهوم المادة ١١٩ من القانون :

الأصل أن التسديدات والاستهلاكات التى تجريها الشركات علـــى قيمة أسهمها وحصص رأس المال قبل حلها أوتصفيتها يسرى عليها الضريبـــة سواء كانت هذه التسديدات كلية أم جزئية فى حدود ما زاد من قيمة هذه التسديدات والاستهلاكات عن قيمة رأس المال الاصلى ـ بمعنى آخر فـــان الضريبة تسرى على فائض التصفية فقط ولا تسرى على التسديدات الحقيقيـة لرأس المال ، بسبب أن القانون ١٥٧ لسنة ٨١ لم يفرض ضريبـــــة على رأس المال بل على أرباح شركات الاموال •

أما المادة (١١٩) فقد عنيت باعفاء الاستهلاكات المالية التـــى تجريها الشركات الحاصلة على امتياز من الجهات الادارية متى ثبـــت أن استهلاك كل أو بعض رأس المال يبرره هلاك كل أو بعض ما تملكه سـواء بسبب ما يلحق ممتلكاتها من التلف على توالى الزمن أو بسبب اضطرارهـا الى تسليمها فى نهاية مدة الامتياز الى الجهة المانحة لها •

---

(١) لمزيد من التفصيل حول مفهوم الاعفاءات الضريبية يراجـــع :
د• أمين السيد احمد لطفى مرجع سابق ، الفصل الثالث ، البند ٣/٥

(٢) تناول الباب الثالث من الكتاب الثانى من القانون ١٥٧ لسنة ٨١ وضع الاعفاءات على ارباح شركات الاموال فى المادتين ١١٩ ، ١٢٠ مـن القانون •

(٨٨)

والاستهلاك المالي يقصد به قيام المنشأة بخصم جزء من أربـــاح المنشأة لتسديد جزء من رأس مالها سواء رأس المال الاصلي الممثل في الاسهم أو المقترض الممثل في السندات والاصل عدم جواز احتساب استهلاك مالـــي بجانب الاستهلاك الصناعي ولكن يستثنى من ذلك الشركات التي تتمتع بحـــق الامتياز فهذا النوع من الشركات له وضع خاص ـ فنشاطها محدود بمـــدة العقد كما يقع عليها واجب آخر وهو تسليم كل أو بعض أصولها في حالـــة جيدة دون مقابل للسلطات مانحة الامتياز ومن ناحية أخرى فهي ملزمـــة برد قيمة الاسهم أو السندات التي أصدرتها الى حاملها ، وعلى ذلك فيجـــب عليها أن تدبر المال اللازم لمواجهة هذا الالتزام ولما كان من غير المستطـــاع الاعتماد على أصولها أو بعض أصولها في تسديد رأس مالها سواء الاصلـــي أو المقترض فمن ثم يجب عليها اجراء استهلاك مالي لما يكون قد اصدرته مـــن أسهم او سندات او ما اقترضته من أموال . ويتحدد قيمة قسط الاستهـــلاك المالي على أساس قسمة قيمة الاصول الواجب تسليمها للسلطة مانحة الامتياز في نهاية عقد الامتياز على مدته بحيث يسدد رأس المال الاصلي والمقترض في نهاية الامتياز الممثل في الاصول التي تؤول للسلطة مانحة الامتياز في نهاية مدته .

أما فيما عدا هذه الحالة فان أية استهلاكات مالية تجريها الشركـــات على قيمة اسهمها قبل حل الشركة وتصفيتها تسرى عليها الضريبة على أربـــاح شركات الاموال سواء كانت هذه التسديدات كلية او جزئية.

وتجدر الاشارة الى أن المشرع قد جانبه الصواب عنـــد ادراج تلك الحالة ضمن حالات الاعفاء من الضريبة ، ويؤكد ذلك أن المشرع ذاتـــه في نص المادة ١١٩ قد اسبق ذلك الاستهلاك لكلمة لا تخضع (لا تخضـــع للضريبة الاستهلاكات التي تجريها ...)

ويشير البعض (١) الى أن كان من الافضل أن يوضع ذلك البند

---

(١) د. محمود السيد الناغي، المحاسبة عن ضرائب الدخل . تنظير وتحليل واتجاهات للتطوير ، مكتبة عين شمس، القاهرة. ١٩٨٧ ، ص٣١٧.

كاستثناء من حالات الخضوع كما كان الحال في القانون رقم١٤ لسنة ١٩٣٩ عندما نص المشرع على سريان الضريبة على الاستهلاكات والتوريدات التي تجريها شركات الاموال على رأس مالها ، ويستثنى من ذلك حالة شركات الامتياز بنفس الشروط في القانون ١٥٧ لسنة ٨١.

٢ — الاستهلاك المالي عبء على الربح:

الأصل أن الاستهلاك المالي لايعد تكليفا على الربح في الشركات العادية لانه ليس في حكم الاستهلاك الصناعي لأن هذا الاخير يمثل تكلفة استخدام الاصول أو يعدل النقص في قيمة الاصول التي يتناولها الاستهلاك والتي لايمكن تشبيهها بتسديد رأس المال أو سداد القروض التي تقترضهما الشركة .

لكن شركات الامتياز بحكم طبيعة عملها واضطرارها الى تسليم اصولها الى الجهة مانحة الامتياز في حالة صالحة للعمل وافتقار الشركة في نهاية مدة الامتياز الى ما تسدده بقيمة اسهم رأس المال يضطرها الى اجراء استهلاك جزئي سنوي بقيمة هذه الاسهم ويعتبر هذا الاستهلاك المالي من أعباء الربح ، مما دفع المشرع الضريبي الى اعفائه من الضريبة.

٣ — مدى جواز الجمع بين الاستهلاك الصناعي والاستهلاك المالي:

لايجوز الجمع بين الاستهلاك المالي والاستهلاك الصناعي الا فيما يتعلق بالمعدات التي يتعين تجديدها اثناء عقد الامتياز — وكذلك يجوز الجمع بين الاستهلاكين اذا كان رأس المال الاصلي(الاسهم) او المقترض (السندات) اقل من قيمة المعدات الصناعية — في هذه الحالة يسمح باجراء استهلاك صناعي تكميلي الى جانب الاستهلاك المالي بشرط الا يزيد قسط الاستهلاكين على قسط الاستهلاك العادي الواجب اجراؤه لاستهلاك قيمة المعدات مع ملاحظة ثمنها ومدة الامتياز — اذ أن القاعدة العامة هي وجوب تمكين الشركة من جعل قيمة أصولها التي ستؤول الى السلطة العامة صفرا .

٤ ـ شروط التمتع باعفاء الاستهلاك المالى فى شركات الامتياز من الضريبة:

(أ) أن يكون الاستهلاك حقيقي اذا ما اتضح أنه يعد طرح الخصوم الحقيقية من الاصول لا يتبقى سوى رأس المال الاصلى للشركة بعد استبعاد الاستهلاكات المالية التى أجريت دون تحصيل ضريبة عنها ٠

ذلك ما نصت عليه المادة (٥٨) من اللائحة التنفيذية للقانون ١٥٧ لسنة ٨١ وبذلك يمكن الاطمئنان الى ان الاستهلاكات التى أجريت كان مصدرها رأس المال دون غيره من مصادر التمويل او الموارد الاخرى الداخلة كأرباح العام او المرحلة من سنوات سابقة أو الاحتياطيات الى غير ذلك من مصادر التمويل بالميزانية ٠

(ب) كما نصت المادة (٥٨) من اللائحة التنفيذية على:

تنفيذا لحكم المادة (١١٩) من القانون يتعين على الشركات الحاصلة على امتياز من الجهات الادارية أن تقدم الى مأمورية الضرائب المختصة اخطارا عند اجراء أى استهلاك كلى أو جزئى لرأسمالها خلال شهر من تاريخ القرار الصادر باجراء هذا الاستهلاك مرفقا معه المستندات التالية:

١ ـ صورة طبق الاصل من القرار الصادر بالاستهلاك٠
٢ ـ جدول يبين عدد الاسهم وقيمتها الاسمية ورأس المال المدفوع٠
٣ ـ بيان بما سبق من تخفيضات او استهلاكات لرأس المال ٠
٤ ـ قائمة جرد تفصيلية لكافة ممتلكات الشركة المكونة لاصولها وقيمة هذه الاصول الحقيقية وقت صدور قرار الاستهلاك بصرف النظر عن كل تقدير وارد فى الميزانية وغيرها من الوثائق ٠
٥ ـ بناء على ما تقدم يتم طرح الخصوم الحقيقية من الاصول الحقيقية فاذا ما تبين أن المتبقى يساوى أو أصغر من رأس المال الاصلى وقت الاستهلاك يكون الاستهلاك حقيقيا ، أما اذا كان المتبقى أكبر من رأس المال الاصلى وقت الاستهلاك تكون الزيادة استهلاك غير

حقيقى يخضع للضريبة والحكمة من وراء ذلك الاعفاء هو طبيعة نشاط هذه الشركات حيث تستدعى ظروفها استهلاك رأس المال على مراحل خلال حياتها الانتاجية، وتسليم ممتلكاتها فى نهاية مدة الامتياز عادة الى الجهة مانحة الامتياز عند انتهاء مدته.

مثال افتراضى :

فيما يلى ميزانية احدى شركات الامتياز فى ١٩٩١/١٢/٣١ :

٢٠٠٠٠٠٠	أصول مختلفة	٢٣٠٠٠٠٠	رأس المال الاصلى
٥٠٠٠٠٠	اصول تؤول الى الجهة مانحة الامتياز	٤٠٠٠٠٠	ما تم من استهلاك
		١٩٠٠٠٠٠	
		١٠٠٠٠٠	احتياطيات
		٥٠٠٠٠٠	خصوم
٢٥٠٠٠٠٠		٢٥٠٠٠٠٠	

فاذا افترضنا أن :

ـ الاصول التى ستؤول الى الجهة مانحة الامتياز بدون مقابل . وان الاصول قد قومت بمبلغ ٢٤٠٠٠٠٠ ، وان الشركة قررت استهلاك ٣٠٠٠٠٠ من رأس المال . ففى تلك الحالة تكون المعالجة على النحو الاتى :

(أ) قيمة الاصول التي ستؤول الى جهة الامتياز + قيمة الاصول الاخرى
صفر + ٢٤٠٠٠٠٠ = ٢٣٠٠٠٠٠

ما يتبقى بعد خصم الخصوم الحقيقية = ٢٤٠٠٠٠٠ ـ ٥٠٠٠٠٠ =
= ١٩٠٠٠٠٠

وهو يعادل رأس المال الاصلى بعد استبعاد قيمة الاستهلاكات السابقة، وعلى ذلك فان الاستهلاك الذى ترغب الشركة فى القيام به يعتبر استهلاكا حقيقيا لايخضع للضريبة.

(ب) اذا فرض أن الاصول قد قومت بمبلغ ٢٥٠٠٠٠٠ جنيه ففى تلك الحالة :-

قيمة الاصول = صفر + ٢٥٠٠٠٠٠ = ٢٥٠٠٠٠٠ جنيه

قيمة الخصوم ٥٠٠٠٠٠ جنيه

متبقى الاصول ٢٠٠٠٠٠٠ جنيه

رأس المال الاصلى ١٩٠٠٠٠٠

الزيادة التى تخضع للضريبة ١٠٠٠٠٠

وبذلك فان الاستهلاك المقرر وقدره ٣٠٠٠٠٠ منه

١٠٠٠٠٠ تعتبر توزيع الارباح تخضع للضريبة .

٢٠٠٠٠٠ تعتبر استهلاك حقيقى لا يخضع

(جـ) اما اذا فرض وان باقى قيمة الاصول التى ستؤول الى الجهة المانحة يقدر بمبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه وان الاصول الاخرى قد قومت بمبلغ ١٦٥٠٠٠٠ جنيه وان الخصوم الحقيقية بمبلغ ٣٥٠٠٠٠ جنيه .

فى تلك الحالة تكون المعالجة على النحو التالى :

قيمة الاصول = ١٠٠٠٠٠ جنيه + ١٦٥٠٠٠٠ جنيه = ١٧٥٠٠٠٠

قيمة الخصوم = ٣٥٠٠٠٠

باقى الاصول ٢١٠٠٠٠٠

رأس المال بعد خصم الاستهلاكات السابقة = ١٩٠٠٠٠٠

وعلى ذلك فان الاستهلاك المقرر قدره ٣٠٠٠٠٠ جنيه

٢٠٠٠٠٠ استهلاك غير حقيقى ويخضع للضريبة .

١٠٠٠٠٠ استهلاك حقيقى لا يخضع للضريبة .

٢/٥ . اعفاء جزء من الارباح يعادل نسبة معينة من رأس المال المدفوع

حيث نصت المادة (١٢٠) البند الاول من القانون على اعفاء :

" مبلغ يعادل نسبة من رأس المال المدفوع بما لايزيد علـــــى الفائدة التى يقررها البنك المركزى المصرى على الودائع لدى البنوك عن سنـة المحاسبة وذلك بشرط ان تكون الشركة من شركات المساهمة التابعـــــة للقطاع العام أو الخاص وأن تكون أوراقها المالية مقيدة فى ســـوق الاوراق المالية " .

ويتضح من هذا البند أن المشرع يهدف الى تشجيع هذه الشركـات فى حدود نسبة معينة حددها بنسبة الفائدة التى يقررها البنك المركـــزى على الودائع .

وشروط التمتع بالاعفاء هى :

١ – أن تكون الشركة من شركات المساهمة التابعة للقطاع العـــام أو الخاص دون غيرها من شركات الاموال .

٢ – ان تكون أوراق الشركة المالية مقيدة فى سوق الاوراق المالية .

٣ – لا تزيد عن الفائدة التى يقررها البنك المركزى المصرى علـــى الودائع لدى البنوك فى سنة المحاسبة .

وكما سبق الاشارة فان تلك النص قصد المشرع به منع الازدواج الاقتصادى على نفس الاموال ، على الرغم من عدم وجود ازدواج قانونى لاختلاف شخصية الشركة عن شخصية المساهم ، الا أنه يتعين الذكر بأن تخلف شرط من تلك الشروط يسقط معه حق الشركة فى هذا الاعفاء .

مثال افتراضى :

يبلغ رأس المال المصدر لاحدى الشركات المساهمة ١٠٠٠٠٠٠ مليون جنيه ، أما رأس المال المدفوع فهو يبلغ ٨٠٠٠٠٠ جنيـــه ،

وقد بلغت الارباح الصافية للشركة عن عام ١٩٩٠ ١٥٠٠٠٠ جنيه، وقد قامت بتوزيع ٥٠٠٠٠ جنيه فيها وكان سعر الفائدة على الودائع لـدى البنوك والمقرر من البنك المركزي هو ١٥٪ سنويا .

فى هذه الحالة يكون مبلغ الاعفاء المسموح به طبقا لنص المادة ١٢٠ البند الاول ، وعلى اعتبار أن اسهم الشركة مقيدة بسوق الاوراق المالية على النحو التالى :

رأس المال المدفـوع ٨٠٠٠٠٠ جنيه
النسبة المسموح بها (الحد الاقصى = ١٥٪ من مبلغ ٨٠٠٠٠٠ جنيه
= ٢٠٠٠٠٠ جنيه

أى أن الارباح للشركة يتم تخفيضها بذلك المقدار، ليصبح مـا يخضع منها للضريبة هو ٣٠٠٠٠ جنيه فقط . ويتعين الاشارة الـى أن ذلك الاعفاء يتقرر أصلا لصالح المساهم العادى بغرض مساواته باعفـاء الودائع المصرفية الا أنه على الرغم من ذلك يلاحظ ما يلى:

ـ من ناحية لن يشعر المساهم به لانه لا يتقرر له شخصيـا عند حصوله على نصيبه من الارباح التى يتم توزيعها ، وانما تحسب علـى الارباح بصفة عامة عند خضوعها للضريبة على أرباح شركات الاموال .

ـ من ناحية أخرى تظل الودائع المصرفية فى وضع ضريبى أفضـل لان توزيعات الارباح التى يحصل عليها المساهمون فى الشركات المساهمـة تخضع للضريبة العامة على الدخل بما يعادل ٥٠٪ من قيمتها .

---

(١) ينظر البند (٢) من المادة (٩٨) من القانون رقم ١٥٧ لسنة ٨١ ولمزيد من التفصيل راجع :
د . أمين السيد احمد لطفى، ضرائب الدخل بين التشريع الضريبى والتطبيق المحاسبى، مكتبة شادى ، القاهرة، ١٩٩١ ، ص٥٥٢ـ٥٥٣

٣/٥ الارباح الناتجة عن اندماج الشركة فيشركة أخرى أو أكثر :

ينص البند الثانى من المادة (١٢٠) من القانون على ما يلى:

" الارباح الناتجة من اندماج الشركة فى شركة أخرى أو أكثر وذلك طبقا للشروط المنصوص عليها فى القانون رقم ٢٤٤ لسنة ١٩٦٠ بشأن الاندماج فى شركات المساهمة" .

بتحليل ذلك النص يتضح ما يلى:

١ — مفهوم البند ٢ من المادة ١٢٠ من القانون :

يعفى من الضريبة على أرباح شركات الاموال الارباح الناتجة من اندماج الشركة فى شركة أخرى أو أكثر وذلك طبقا للشروط المنصوص عليها فى القانون رقم ٢٤٤ لسنة ١٩٦٠ بشأن الاندماج فى شركات مساهمة.

والاصل فى الخضوع للضريبة على أرباح شركات الاموال فى صافى الربح الناتج من جميع العمليات على اختلاف أنواعها — كنص المادة (١١٤) من القانون وطبقا لاحكامه — فتدخل فترة التصفية ضمن الفترة التى تسرى عليها فيشمل وعاء الضريبة أرباح التصفية بما فى ذلك الأرباح الرأسمالية أى الأرباح الناتجة من بيع أى أصل من الأصول الرأسمالية عند انقضائها كنص المادة (١١٧) من القانون .

الا أن المشرع الضريبى رأى استثناء أرباح الاندماج فى شركات المساهمة الناتجة من اندماج الشركة فى شركة أخرى وفقا للشروط المنصوص عليها فى القانون رقم ٢٤٤ لسنة ١٩٦٠ من الخضوع للضريبة على أرباح شركات الأموال .

٢ — المقصود بالاندماج موضوع المادة (١٢٠ / ٢) من القانون :

(أ) يقصد بالاندماج فى معناه الواسع اتحاد منشأتين او أكثر

أو ايجاد مصلحة مشتركة تربط هاتين المنشأتين وذلك لغرض انشاء الوحدة اقتصادية أكبر تتمتع بمزايا العمل فى نطاق أكثر انتشارا ٠

ويأخذ الاندماج صورا متعددة فقد يكون جزئيا فى الاتفاق على سياسات معينة يسير عليها الاعضاء ٠ ويخرج الاندماج الجزئى من المعنى الذى قصده المشرع بنص المادة (٢/١٢٠) من القانون ٠

كما قد يكون الاندماج كاملا فى حالة انضمام المنشآت لبعضها وقد يتخذ الاندماج الكلى احدى الطرق الاتية :

١ ــ ضم منشأة قائمة أو أكثر الى منشأة أخرى قائمة أو تكوين منشأة جديدة خصيصا لتنضم اليها المنشآت القائمة ٠

وهذا هو النوع من الاندماج الذى قصده المشرع الضريبى فى نص المادة (٢/١٢٠) ٠

٢ ــ تقوم منشأة قائمة اوتقوم شركة جديدةخصيصا لشراء أغلبية الاسهم العادية فى شركات أخرى بحيث تسيطر الاولى على سياسات الشركات الأخرى (نظام الشركات القابضة) ٠

وهذا النوع الكلى لا يدخل فى مدلول الاندماج المنصوص عليها فى المادة (٢/١٢٠) ولا يسمح له بالتمتع بالاعفاء المقرر فى هذه المادة لأن المشرع قصد فى نص المادة سالفة الذكر الاندماج عن طريق انضمام شركات قائمة عربية او أجنبية تزاول نشاطها فى مصر بالاندماج فى شركة مساهمة عربية أو الاندماج مع هذه الشركات وتكوين شركة عربية جديدة تكون خصيصا لغرض الاندماج ، ويترتب على الاندماج تصفية الشركات المندمجة ق ٢٤٤ لسنة ١٩٦٠ وهذه الشروط لا تتوافر فى حالة الاندماج بطريقة نظام الشركات القابضة ٠

(ب) ينصب الاعفاء الوارد بنص المادة (٢/١٢٠) من القانون على شركات الاموال المندمجة فقط كالشركات المساهمة وشركات التوصية بالاسهم والشركات ذات المسئولية المحدودة سواء كانت :

١ ـ عربية ـ مصرية كانت أو تابعة لاحدى الدول العربية وتزاول نشاطها في مصر.

٢ ـ أو أجنبية تزاول نشاطها في مصر.

وبناء عليه هذا الاعفاء قاصر على شركات الاموال بأنواعها الخاضعة للضريبة على شركات الاموال في مصر وفقا لأحكام المادة (١١١).

٤/٥ الارباح الناتجة عن الاشتراك في تأسيس شركة مساهمه :

نصت المادة ١٢٠ بند (٣) على ما يلي:

" يعفى من الضريبة على أرباح شركات الاموال ما تنتجه الاسهم أو الحصص التى تحصل عليها الشركات والجهات المنصوص عليها في المادة ١١١ من ارباح في مقابل ما قدمته عينا ونقدا في تأسيس شركة مساهمة اخرى بشرط أن تكون الشركة التابعة قد دفعت عن أرباحها الضريبة على أرباح شركة الاموال أو تكون معفاه منها ".

ويشترط بالانتفاع بذلك الإعفاء طبقا لما أشارت الفقرة ٣ من المادة ١٢١ من القانون ما يلي:

أولا : شروط تتعلق بالشركة التى حصلت على نتاج الاسهم والحصص :

(أ) اكتفى المشرع الضريبى لأجل الانتفاع بالاعفاء المقرر بالمادة (٣/١٢٠) ان تحصل الشركة على نتاج الاسهم والحصص مقابل ماقدمته عينا أو نقدا في تأسيس الشركة المساهمة التابعة وهو ما لا يتيسر حصوله غالبا الا :

ـ بالاكتتاب في أسهم الشركة المساهمة عند تكوينها.

ـ أو تأخذ على عاتقها تكوين الشركة التابعة وتقوم بطرح جزء من الاسهم فى السوق وحجز الباقى لنفسها .

× أما اذا حصلت الشركة على أسهم وحصص الشركة التابعة باحدى الطريقتين الاتيتين :

ـ بالشراء نقدا أو عينا عند زيادة رأس المال .

ـ بالشراء من الغير اما نقدا من البورصة أو نقدا بالاتفاق مع أغلبية المساهمين أو نظير اسهم فى الشركة ذاتها على أساس المبادلة فانه فى هذه الحالة لا يحق لها الانتفاع بالاعفاء المقرر قانونا .

(ب) أن تكون تلك الشركة هى احدى الشركات اوالجهات المنصوص عليها فى المادة (١١١) القانون .

(جـ) الاعفاء هنا غير محدود بنسبة معينة ـ بل هو ما يعادل ما تملكه من أسهم وحصص فى الشركة التابعة ـ اذا أنه فى الاصل ليس هنالك نصابا معينا من عدد أسهم الشركة التابعة يمكنها تملكها للانتفاع بهذا الاعفاء، والشرط الوحيد ان الاعفاء قاصر على أرباح الاسهم والحصص التى تملكها عند التكوين فقط دون ما تملكه الشركة الكبرى من سندات وأسهم أخرى فى الشركة الصغرى .

ثانيا : <u>شروط تتعلق بالشركة التابعة :</u>

١ ـ أن تكون الشركة التابعة شركة مساهمة ـ فلا يسرى الاعفاء اذا كانت من الشركات ذات المسئولية المحدودة أو شركة توصية بالاسهم . وبشرط أن تكون من الشركات ذات المسئولية المحدودة أو شركة توصية بالاسهم، وبشرط أن تكون من الشركات التى تزاول نشاطها فى مصر ومركزها الرئيسى فى مصر سواء كانت خاضعة للضريبة أو معفاة مصرية كانت أو أجنبية .

٢ ـ يشترط أيضا أن تكون الضريبة على أرباح ما تملكه الشركة الكبرى من أسهم اوحصص في الشركة التابعة قد دفعت ٠

وعدم توافر أحد الشروط سواء ما يتعلق منها بالشركات الكبرى او الصغرى فان ذلك يعتبر سببا لعدم الانتفاع بالاعفاء المقرر لأن نص المادة (٣/١٢٠) صريح في تحديد شروط الانتفاع تحديدا دقيقا بغرض تحقيق أهداف اقتصادية ٠

يلاحظ على أن ذلك الاعفاء أنه قاصر على نتاج الاسهم وحصص التأسيس دون ما عداها كالسندات، وبشرط أن تكون هذه الاسهم أوالحصص مقدمة عند التأسيس او زيادة رأس المال ، فاذا ما أقدمت الشركة الاصلية بشراء الاسهم من سوق الاوراق المالية ـ فلا تستفيد من الاعفاء على أرباح تلك الاسهم ٠

ويشير البعض الى أن مفهوم النص في تلك المادة (٣/١٢٠) يتناقض مع النص الوارد بالمادة (١١٨) الخاص بخصم رؤوس الاموال المنقولة الداخلة في ممتلكات الشركة والتى خضعت لاحدى الضرائب النوعية أو أعفيت منها بمقتضى القانون ٠٠٠٠) ، ويطالب هؤلاء بضرورة تعديل هذا النص حيث انه يعطى ميزة تزيد عما هو محدد في المادة ١١٨ بما يعادل الضرائب المستحقة على ١٠٪ من الارباح التى تحصل عليها الشركة التى تسهم فيها (بدلا من أباحةخصم ١٠٠٪ من الارباح التى تحصل عليها الشركة من الاسهم التى تملكها في رأس المال شركة أخرى اشتركت في تأسيسها ٠ (١)

الا أن المؤلف يرى أن ذلك الاعفاء قد تقرر لتحقيق حكم معين

---

(١) ينظر على سبيل المثال :
د٠ حسن محمد كمال ، د٠سعيد عبد المنعم محمد، مرجع سابق ص ٢٤٠ ـ ٢٤١٠

هو تشجيع تأسيس الشركات المساهمة بواسطة شركات مساهمة أخرى أو قابضة. (١)

٥/٥ **الارباح التي توزعها شركات المساهمة التي يكون غرضها استثمار اموالها في الاسهم والسندات :**

تنص المادة (١٢٠) البند الرابع على ما يلى:

١ ـ تنص المادة (١٢٠) من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ فى بندها الرابع على ما يأتى :

" يعفى من الضريبة (أى الضريبة على أرباح شركات الأموال) ما يلى :

١ ـ ....

٢ ـ ....

٣ ـ ....

٤ ـ الارباح التى توزعها فى كل سنة مالية شركات المساهمة المصرية التى يكون الغرض منها استثمار أموالها فى الاسهم والسندات على اختلاف أنواعها وذلك بمقدار ما تحصل عليه من ايرادات تلك الاسهم والسندات خلال السنة المالية المذكورة بالشرطين الاتيين :

أ) أن تكون هذه الايرادات قد أديت عنها بالفعل الضريبة النوعية الخاصة بها أو أن تكون معفاه منها بمقتضى القانون .

---

(١) يتفق مع ذلك الرأى أيضا :

د. محمود السيد الناغى، مرجع سابق ، ص ٣٣٠.

ب) ان يكون ٩٠٪ على الاقل من رأس مال الشركة بما فى ذلك الاحتياطيات والاموال المجمعة والقروض التى تعقدها مخصصة لتوظيفه فى الاوراق المالية . "

٢ - بتحليل هذه المادة تتضح أن الاعفاء الضريبى المشار اليه يستلزم توافر الشروط الاتية مجتمعة :

أ) أن تكون الارباح الموزعة فى كل سنة مالية مصدرها شركة مساهمة مصرية، أما ايرادات الاستثمار التي تحصل عليها الشركة المساهمة المصرية نتيجة استثمار أموالها فى الاسهم والسندات(أي في الاوراق المالية) على اختلاف أنواعها فلا يهم أن يكون مصدر هذه الايرادات نابعا من شركة مساهمة مصرية او شركة مساهمة أجنبية أو من جهة حكومية كايرادات السندات .

ب) أن يكون الغرض من هذه الشركة المساهمة المصرية استثمار اموالها فى الاسهم والسندات اى الاوراق المالية على اختلاف انواعها .

جـ) ان يكون الاعفاء بمقدار ما تحصل عليه من ايرادات تلك الاسهم والسندات خلال السنة المالية، وأن تكون هذه الايرادات قد اديت عنها بالفعل الضريبة النوعية الخاصة بها أو ان تكون معفاة منها بمقتضى القانون .

د) أن يكون ٩٠٪ على الاقل من رأسمال الشركة بما فى ذلك الاحتياطيات والاموال المجمعة والقروض التى تعقدها مخصصة لتوظيفها فى الاوراق المالية .

هـ) ان يتم التوزيع فى نفس السنة التى حصلت فيها الشركة المستثمرة على ايرادات الاسهم والسندات .

٣ ـ ان الامر يقتضى ويتطلب الرجوع الى الوراء للتأمل في نصوص القانون القديم الملغى رقم ١٤ سنة ١٩٣٩.

بموجب القانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٥٧ اضيفت الى المادة السادسة الواردة في الباب الاول وعنوانه القيم المنقولة من الكتاب الاول وعنوانه الضريبة على ايرادات رؤوس الاموال المنقولة من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ فقرة ثانية يجرى نصها كالاتى :

" ويسرى الاعفاء ذاته ـ (أى الاعفاء من ضريبة القيم المنقولة) ـ على الارباح التى توزعها فى كل سنة مالية شركات المساهمة المصرية التى يكون الغرض منها استثمار اموالها فى الاسهم والسندات على اختلاف أنواعها ، وذلك بمقدار ما تحصل عليه من ايرادات تلك الاسهم والسندات خلال السنة المالية المذكورة وبشرط أن تكون هذه الايرادات قد أديت عنها بالفعل الضريبة المقررة على ايرادات القيم المنقولة ـ (وهى الضريبة النوعية الخاصة بها) ـ أو تكون معفاة منها بمقتضى قوانين خاصة وبشرط أن يكون ٩٠٪ على الاقل من رأس مال هذه الشركات ـ بما فى ذلك الاحتياطيات والاموال المجمعة والقروض التى تعقدها ـ مخصصا لتوظيفه فى الاوراق المالية".

وهذا النص الذى كان موجودا فى القانون القديم رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ نقله المشرع الضريبى فى القانون الحالى رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١. ونقطتى الخلاف بين النص القديم والنص الحالى هى :

أ ـ ان المشرع الضريبى فى القانون الحالى رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وضع النص المذكور فى الكتاب الثانى وعنوانه" الضريبة على شركات الاموال" حيث أن الشركة الخاضعة أرباحها للضريبة على أرباح شركات الاموال تعفى قانونا توزيعاتها على المساهمين أى توزيعات الاسهم من ضريبة القيم المنقولة مراعاة

من المشرع لعدم حدوث ازدواج اقتصادي ٠

ولذلك فان توزيعات كوبونات أسهم الشركة المساهمة ـ مصرية أو أجنبية ـ التي تشتغل في مصر وتخضع للضريبة على أرباح شركات الاموال ، علـــــى الشركة المساهمة المصرية التى تستثمر أموالها فى أسهم الشركة المساهمـــــة (المصرية أو الاجنبية) ،بمعنى أن هذه التوزيعات لا تخضع للضريبــــة على القيم المنقولة قانونا أي تعفى من هذه الضريبة النوعية قانونا ٠

وعلى ذلك فلو بلغت أرباح الشركة المساهمة المصرية (المستثمـرة) فى السنة المالية نفسها :

١٠٠٠٠٠٠ جنيه

وكانت الشركة المساهمة المصرية المستثمرة قد حصلت على ايرادات اسهمها فى الشركة المساهمة الاخرى" كوبونات أسهم" والتى بلغـــــت ٥٠٠٠٠ جنيه ٠

فان هذه الارباح الموزعة وقدرها ١٠٠٠٠٠٠ جنيه يخضع منهـــا للضريبة على أرباح شركات الاموال باسم الشركة المساهمة المصرية (المستثمرة) مبلغ ٩٥٠٠٠٠ جنيه فقط ٠

وبالمثل فلو بلغت الارباح الموزعة بواسطة الشركة المساهمـــــة المصرية (المستثمرة) مبلغ ١٠٠٠٠٠٠ جنيه وحصلت هذه الشركة علـــى ايرادات سنوات تستثمرها في شركة مساهمة أخري ـ مصرية او أجنبيـــة قدرها ٥٠٠٠٠ جنيه فان هذه الايرادات" فوائد السندات" يجـــب أن تكون قد أديت عنها بالفعل الضريبة النوعية على القيم المنقولة ،حتـــى تستفيد الشركة المساهمة المصرية بالاعفاء المقرر فى البند (٤) من المادة (١٢٠) من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١، ولا تخضع من هـــذه التوزيعات للضريبة على ارباح شركات الاموال باسم الشركة المساهمـــــة المصرية (المستثمرة) سوى ٩٥٠٠٠٠ جنيه فقط ٠

كما تستفيد أيضا الشركة المساهمة المصرية (المستثمرة) من الاعفاء المقرر في البند (٤) من المادة (١٢٠) من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المشار اليه لو كانت فوائد السندات التي حصلت عليها معفاة من ضريبة القيم المنقولة قانونا ، أي لو حصلت عليها معفاة من ضريبة القيم المنقولة قانونا ، أي لو كانت - على سبيل المثال - تستثمر أموالها في سندات حكومية معفاة فوائدها من الضريبة على القيم المنقولة أو معفاة من جميع الضرائب والرسوم .

وطبيعي فان الاعفاء المنصوص عليه في البند (٤) من المادة (١٢٠) من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ مشروط بتوافر كافة الشروط مجتمعة والتي نص عليها البند (٤) من المادة (١٢٠) سالفة الذكر .

(ب) أن الشرط الاخر البديل الذي وضعه المشرع الضريبي في القانون الحالي رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ اوسع من مثيله الذي كان في القانون القديم رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، فقد اشترط القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ " أو أن تكون معفاة من الضريبة على ارباح شركات الاموال بمقتضى القانون" وهو نص أوسع من مثيله في القانون رقم١٤ لسنة ١٩٣٩ الذي كان يشترط " أو أن تكون معفاة من الضريبة على القيم المنقولة بمقتضى قوانين خاصة " - فعبارة بمقتضى القانون عبارة عامة مطلقة تعني" أو أن تكون معفاة من الضريبة على أرباح شركات الاموال بمقتضى القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ نفسه أو بمقتضى قوانين خاصة ، في حين أن عبارة بمقتضى قوانين خاصة عبارة غير مطلقة وغير عامة تعني" أو بمقتضى قوانين خاصة غير القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ .

٤ - <u>حكمة الاعفاء الضريبي سواء في القانون الحالي رقم ١٥٧ لسنة ٨١ أو في القانون القديم رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ :</u>

تقوم الحكمة التي من أجلها تقرر هذا الاعفاء على دعامتين :

أ ـ الرغبة فى تشجيع قيام نوع من الشركات يطلق عليها اسم" شركات الاستثمار"، اذ تستدعى نهضتنا الاقتصادية واقبال مختلف الطبقات على اقتناء الاسهم والسندات قيام هذا النوع من شركات المساهمة وذلك لتشجيع صغار المدخرين على استثمار أموالهم تحقيقا للتوافق بين النشاط الاقتصادى العام والنشاط الاقتصادى الخاص.

ب ـ العمل على تجنب ازدواج الضريبة على ايرادات هذه الاوراق المالية ـ أى تجنب الازدواج الاقتصادى لا الازدواج القانونى لأنه من الناحية القانونية البحتة ليس هناك ازدواج لان الشخصية الاعتبارية للشركة المساهمة الموزعة للارباح شخصية قانونية قائمة بذاتها والتى" تلقت هذا التوزيع" .

جـ ـ وأخيرا تجدر الاشارة الى أن الايرادات التى رأى المشرع اعفائها قانونا من الضريبة النوعية لايجوز ان يخضعها المشرع بعد ذلك للضريبة ، والا كان معنى ذلك أن المشرع أخذ بالشمال ما أعطاه باليمنى .

٥/٦ ارباح شركات تربية النحل:

وقد نص علي ذلك الاعفاء البند الخامس من المادة (١٢٠) وهو اعفاء مطلق لا قيد فيه على نوع شركة الاموال ، كذلك ليس هناك أى قيد زمنى عليه والحكمة من وراء ذلك الاعفاء هو تشجيع مثل ذلك الشركة لانتاج عسل النحل ومشتقاته بما يدعم الاقتصاد القومى عن طريق توفير العملات اللازمة لاستيراده من الخارج .

٥/٧ ارباح شركات استصلاح واستزراع الاراضى :

حيث نص البند السادس من المادة (١٢٠) على اعفاء أرباح تلك الشركات على النحو التالى :

(أ) الشركات التى تقام بعد العمل بهذا القانون : تعفى لمـدة عشر سنوات اعتبارا من أول سنة ضريبية تالية لتاريخ اعتبار الاراضى منتجة.

(ب) الشركات القائمة وقت العمل بهذا القانون ولم تصبح أراضيها منتجة فى هذا التاريخ تعفى لمدة خمس سنوات اعتبارا من أول سنة ضريبية تالية لتاريخ اعتبار الأرض منتجة .

(ج) الشركات القائمة وقت العمل بهذا القانون وأصبحت أراضيها منتجة قبل بدء العمل بهذا القانون تعفى لمدة سنتين واعتبارا من أول سنة ضريبية تالية لتاريخ العمل بهذا القانون .

ويصدر قرار وزير المالية بالاتفاق مع وزير الزراعة بالقواعد المنظمة لتحديد التاريخ الذى تعتبر فيه الأراضى منتجة".

٨/٥ <u>ارباح شركات الانتاج الداجنى وحظائر المواشى وتسمينهاوشركات مصايد الاسماك</u> :

حيث قضت المادة (١٢٠/٧) من القانون على اعفاء " شركات الانتاج الداجنى وحظائر المواشى وتسمينهاوشركات مصايد الاسماك على النحو التالى :

(أ) الشركات التى كانت قائمة وقت العمل بالقانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨ يستمر اعفاوءها المدة اللازمة لاستكمال مدة الثلاث سنوات المنصوص عليها فى ذلك القانون .

(ب) الشركات التى أقيمت بعد العمل بالقانون رقم ٤٦ لسنة ٧٨ المشار اليه ، وكذلك الشركات التى تقام بعد تاريخ العمل بهذا القانون تعفى لمدة خمس سنوات اعتبارا من تاريخ مزاولة النشاط ".

ولا شك أن هذا الاعفاء مقرر لتشجيع مثل هذه الشركات لأن العائد منها لم يصل بعد الى حد الاستغلال التجارى أو الصناعى الأمثل . مما يحد من استغلال رؤوس الأموال اللازمة للاستثمار فى هذا النشاط.

٩/٥ أرباح الشركات الصناعية التي تقام بعد العمل بهذا القانون وتستخدم خمسين عاملا فأكثر :

حيث ينص البند الثامن من المادة ١٢٠ من القانون على :

" أرباح الشركات الصناعية التي تقام بعد العمل بهذا القانون وتستخدم خمسون عاملا فأكثر.

ويسرى هذا الاعفاء لمدة خمس سنوات تبدأ من أول سنة مالية تالية لبداية الانتاج.

ويشترط للتمتع بالاعفاء أن يكون لدى الشركة دفاتر وسجلات ومستندات وحسابات أمينة تعبر عن المركز المالى الحقيقى لها ومنتظمة من حيث الشكل وفقا للأصول المحاسبية السليمة ومراعاة القوانين والقواعد المقررة فى هذا الشأن.

وبتحليل نص تلك المادة يتضح ما يلى :

١ - مفهوم المادة (١٢٠/٨) من القانون :

تنص المادة المذكورة على اعفاء أرباح الشركات الصناعة التى تقوم بعد ١٩٨١/٩/١٠ تاريخ العمل بالقانون - لمدة خمس سنوات تبدأ من أول سنة مالية تالية لبداية الانتاج - متى كانت تستخدم خمسين عاملا فأكثر، ولديها دفاتر وسجلات ومستندات وحسابات أمينة تعبر عن المركز المالى الحقيقى لها ومنتظمة من حيث الشكل وفقا للأصول المحاسبية السليمة وبمراعاة القوانين والقواعد المقررة فى هذا الشأن .

والحتمية من ذلك الاعفاء هو سبب حاجة البلاد الى النهضة الصناعية وتشجيع هذا النشاط بالذات بين شركات الأموال باعتبار أن الصناعة أساس التقدم – فقد اهتم المشرع بالنص على الاعفاء الخمسي من باب التيسير والتشجيع وخاصة أن طبيعة النشاط الصناعي يحتاج الى فترة طويلة لا يحقق خلالها عائدا ليبدأ بعدها المشروع الصناعي في تخطي مرحلة الانتاجية الحدية وتحقيق عائد مجزى .

٢ – شروط الانتفاع بهذا الاعفاء :

(أ) أن تكون الشركة هى احدى شركات الأموال الصناعية : تعمل بالنشاط الصناعي لا بالنشاط التجارى أو الزراعي .

ومن مظاهر النشاط الصناعي :

- أن تعمل تحت اشراف الرقابة الصناعية التابعة لوزارة الصناعة .
- تعمل بترخيص من وزارة الصناعة .
- عضوا في احدى اتحادات الغرف الصناعية .
- القيد في السجل الصناعي .

(ب) أن يكون لدى الشركة دفاتر وسجلات ومستندات وحسابات أمينة تشير عن مركزها المالي الحقيقي ومنتظمة من حيث الشكل وفقا للأصول المحاسبية السليمة، بمراعاة القوانين والقواعد المقررة في امساكها والقيد بها ، وتصوير حساباتها الختامية ومركزها المالي .

(جـ) أن تكون ممن تستخدم خمسين عاملا فأكثر : كما هو ثابت بكشوف الأجور والمرتبات الدالة على القوى العاملة بالشركة، استمارة (٢) تأمينات .

(د) مدة الاعفاء خمس سنوات تبدأ من أول سنة ضريبية مالية تالية لبداية الانتاج أى لمدة خمس سنوات ضريبية كاملة بخلاف السنة الضريبية

التى تبدأ الانتاج خلالها ، وبطبيعة الحال يسرى هذا الاعفاء ولذات المـــدة على عائد الارباح التى يعاد استثمارها فى الشركة ــ اذ أن هذا الاعفـــاء الخمسى تتمتع به الشركة الصناعية مرة واحدة فى بداية حياتها .

(هـ) أن تكون الشركة الصناعية من الشركات الجديدة التي تقـــام بعد العمل بالقانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ــ بمعنى ألا تنتفع بهذا الاعفـــاء الشركات التى كانت موجودة قبل العمل بالقانون وكانت متوقفة لسبب مـــا مدة طويلة ثم أعيد تشغيلها أو أعيد تنظيمها فنيا أو ماليا بأى شكل مـــن الاشكال .

كما يخرج من نطاق التمتع بالاعفاء المقرر بالمادة سالفة الذكـــر الشركات القائمة اذا ما استحدثت عن طريق زيادة رأس مالها باكتتاب نقـــدى جديد انشاءات يكون الغرض منها انشاء واستغلال مشروع جديد حتى ولـــو كان عن طريق الصناعة .

٣ ــ وقد أثير فى هذا الشأن ثلاثة تساؤلات هامة يتعين الاجابة عليهم هم :

أ ــ <u>التساؤل الاول :</u>

حول مدى امكانية التأشير بالاعفاء على البطاقة الضريبية بالنسبة لهذه الشركات بعد صدور قرار تأسيس الشركة وقبل بداية الانتاج واعتماد اعفاء الشركة بعد بداية الانتاج، فصدرت التعليمات التفسيرية العامة رقم(٧) بشأن المنشآت والشركات الصناعية بتاريخ ١٩٨٤/١١/٢٨ حسما لهذا الموضوع حيـــث ورد بها فى هذا الخصوص ما يلى :

ولما كانت الشروط الواجب توافرها فى هذه الشركات طبقا للقانـــون هـــى :

آ ــ أن تكون الشركة من شركات الأموال المنصوص عليها بالمادة ١١٧ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١.

ب ـ أن تكون من الشركات الصناعية ٠

جـ ـ أن يكون لدى الشركة دفاتر وسجلات وحسابات أمينة تعبر عن المركز المالي الحقيقي لها ومنتظمة من حيث الشكل وفقا للأصول المحاسبية السليمة وبمراعاة القوانين والقواعد المعتمدة في هذا الشأن ٠

لذلك فقد وجهت المصلحة النظر الي ما يلي :

(أ) الشركة الصناعية بعد صدور قرار تأسيسها وقبل بداية الانتاج :

تقدم الشركة المستندات التالية :

أ ـ صورة من قرار تأسيس الشركة ونظامها الأساسي ٠

ب ـ مستند رسمي يفيد قيد الشركة بالسجل الصناعي طبقا لاحكام القانون رقم (٢٤) لسنة ١٩٧٧ في شأن السجل الصناعي ٠

جـ ـ اقرار من عضو مجلس الادارة أو المدير المسئول ومعتمد من احد المحاسبين والمراجعين طبقا لأحكام القانون رقم (١٣٣) لسنة ١٩٥١ بمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة بأن الشركة لديها دفاتر وحسابات أمينة تعبر عن المركز المالي الحقيقي لها ومنتظمة من حيث الشكل وفقا للأصول المحاسبية السليمة ولأحكام القانون رقم (١٥٧) لسنة ٨١ ولائحته التنفيذية ٠

وتبين عدد العاملين بالشركة وتتعهد بألا يقل عدد العاملين بالشركة الخاضعين للضريبة على المرتبات عن خمسين عاملا عند بدء الانتاج ـ اذا كان عدد العاملين عند بدء الشركة وقبل بداية الانتاج يقل عن خمسين عاملا ـ وتؤشر المأمورية المختصة على البطاقة الضريبية بما يفيد الاعفاء لمدة سنة ٠

وتقدم هذا الاقرار في كل سنة من السنوات التالية ٠

(٢) عند بدء الانتاج والسنوات خلال مدة الاعفاء:

أ ـ تقدم الشركة الاقرار المنصوص عليه فى المادة ١٢١ أو ١٢٢ من القانون حسب الأحوال فى الميعاد المحدد بالقانون وطبقا للأوضاع المنصوص عليها بالمادتين ٥٩ ، ٦٠ من اللائحة التنفيذية على أن يكون ضمن مشتملات الاقرار كشف ببيان عدد العمال ويشترط ألا يقل عددهم عن خمسين عاملا ويؤشر على البطاقة الضريبية بالاعفاء لمدة سنة واحدة تجدد سنويا لمدة سنة واحدة عند تقديم هذا الاقرار وذلك حتى تستكمل الشركة مدة الخمس سنوات التالية لبداية الانتاج.

وينتفى الاعفاء اذا ثبت للمأمورية فقدان الشركة أحد الشروط المنصوص عليها طبقا لما سبق ايضاحه .

(٣) شركات الاموال الصناعية بعد انتهاء مدة الاعفاء:

لما كانت المادة (١١٢) من القانون المعدلة بالقانون رقم (٨٧) لسنة ١٩٨٣. بشأن تعديل قانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١ تقضى بأن يكون سعر الضريبة على أرباح شركات الاموال ٤٠٪ من صافى الارباح الكلية، وذلك فيما عدا أرباح الشركات الصناعية عن نشاطها الصناعى أو الارباح الناتجة من عمليات التصدير فيكون سعر الضريبة بالنسبة لها ٣٢٪ .. ويعمل بهذا الحكم اعتبارا من السنة الضريبية ١٩٨٣ او السنة المالية المنتهية خلالها متى كان تاريخ انتهائها لاحقا لتاريخ نشر القانون فى ١٩٨٣/٧/٧.

ب ـ التساؤل الثاني :

حول ما اذا ثبت لمصلحة الضرائب عدم توافر شرط عدم استخدام الشركة لخمسين عاملا فأكثر او عدم احتفاظ الشركة بدفاتر وسجلات ومستندات وحسابات أمينة ، وبذلك فى احدى السنوات خلال مدة الاعفاء :

ـ فهل ينتفى الاعفاء كلية ـ بمعنى خضوع الشركة للضريبة فى

تلك السنة والسنوات التالية لها ؟

أم ـ ينتفى الاعفاء فى هذه" السنة وجدها على أن تستكمل الشركة مدة السنوات الخمس التالية لبداية الانتاج المنصوص عليها فى القانون ؟

ولا شك فان الرأى الاخير يعتبر هو الرأى الارجح نظرالأن النص صريح فى ان الاعفاء يسرى لمدة خمس سنوات تبدأ من أول سنة مالية تالية لبداية الانتاج.

جـ ـ التساؤل الثالث :

حول مدى سريان هذا الاعفاء فى حالة اندماج شركة أشخاص فى شركة أموال صناعية، أو تحويل شركة الاشخاص الى شركة أموال صناعية.

وفى هذا الصدد يؤكد البعض على ما يلى:[(١)]

١ ـ فى حالة اندماج شركة اشخاص فى شركة أموال صناعية، تتم التفرقة بين :

أ ـ اذا كانت شركة الأموال الصناعية المندمج فيها قائمة قبل العمل بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١، فانها لا تتمتع بالاعفاء الضريبى سالف الذكر لأن هذا الاندماج لم يترتب عليه انشاء شركة صناعية جديدة بعد العمل بالقانون ١٥٧.

ب ـ اذا كانت شركة الاموال الصناعية المندمج فيها قائمة بعد العمل بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وسبق أن تمتعت بهذا الاعفاء بالشروط والاوضاع المنصوص عليها فى البند ٨ من المادة ١٢٠ سالفة الذكر، فانها لا تتمتع بالاعفاء مرة أخرى.

---

(١) د.حسن محمد كمال ، د. سعيد محمود عبد المنعم، مرجع سابق ص ٢٦٢.

أما اذا لمتكن قد تمتعت بهذا الاعفاء بسبب عدم استيفائها بشرط من شروط المادة المذكورة ثم استوفت هذا الشرط بعد اندماج شركة الاشخاص فيها ، فانها تتمتع بالاعفاء السالف الذكر مع مراعاة المدة التي مضت منذ بداية نشاط شركة الاموال .

٢ ـ في حالة تحويل شركة أشخاص إلى شركة أموال صناعية، وكذلك في حالة اندماج شركتى أشخاص أو شركتى أموال في بعضهما لتكوين شركة أموال صناعية جديدة ،

فاننا نكون أمام شخص اعتبارى جديد انشئ بعد العمل بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ، ومن ثم يتم التمتع بالاعفاء بالشروط والاوضاع المنصوص عليها في البند ٨ من المادة ١٢٠ سالفة الذكر.

١٠/٥ ملحق (١)

مشاكل وأسس تقييم المساهمة بالحصص العينية ومعاملتها الضريبية :

في هذا الجزء يتم تعريف الحصة العينية وأسس تقييمها كما جاء في كل من القانون رقم ١٥٩ لسنة١٩٨١ باصدار قانون الشركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسئولية المحدودة والقانون رقم ٢٣٠ لسنة ١٩٨٩ باصدار قانون الاستثمار وكذلك الموقف الضريبي بشأنها .

أولا : القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ :

قد يقوم بعض المؤسسين بتقديم حصص عينية كمقابل لكل أو جزء من حصصهم في رأس مال الشركة، وفي هذه الحالة تصدر الشركة أسهما عينية واذا كان التشريع المصرى يجيز تسديد قيمة الأسهم النقدية على أقساط، فان الاسهم العينية يجب أن تكون مسددة بالكامل ، وطبيعة الحصص العينية المقدمة قد تكون :

١ ـ أصول غير نقدية (مادية ـ معنوية) .

٢ ـ أصول وخصوم وحدة اقتصادية قائمة .

(أ) في ضوء حكم المادة (٢٥) من القانون يتضح ما يلي:

١ ـ اذا دخل في تكوين رأس مال شركة مساهمة أو عند زيادة رأس مالها حصص عينية مادية أو معنوية وجب على المؤسسين او مجلس الادارة بحسب الأحوال أن يطلبوا الى الجهة الادارية المختصة ـ وهي مصلحة الشركات ـ التحقق مما اذا كانت هذه الحصص قد قدرت تقديرا صحيحا على آن تختص بهذا التقدير لجنة تشكل بالجهة الادارية المختصة برئاسة مستشار باحدى الهيئات القضائية وعضوية أربعة على الأكثر من الخبراء في التخصصات الاقتصادية والمحاسبية والقانونية والفنية تختارهم تلك الجهة . فاذا كانت الحصة العينية مملوكة للدولة أو لاحدى الهيئات العامة أو شركات القطاع العام تعين أن يضم الى اللجنة ممثلين عن وزارة المالية وبنك الاستثمار القومي وتقدم اللجنة تقريرها في مدة أقصاها ستون يوما من تاريخ احالة الاوراق اليها .

٢ ـ ولا يكون تقدير تلك الحصص نهائيا الا بعد اقراره من جماعة المكتتبين أو الشركاء بأغلبيتهم العددية الحائزة لثلثي الاسهم أو الحصص النقدية بعد أن يستبعد منها ما يكون مملوكا لمقدمي الحصص المتقدم ذكرها ولايكون لمقدمي هذه الحصص حق التصرف في شأن الاقرار ولو كانوا من أصحاب الاسهم أو الحصص النقدية .

٣ ـ على أنه اذا اتضح أن تقدير الحصة العينية يقل بأكثر من الخمس عن القيمة التى قدمت من أجلها وجب على الشركة تخفيض رأس المال بما يعادل هذا النقص، على أنه يجوز مع ذلك لمقدم الحصة أن يؤدي الفرق نقدا كما يجوز له أن ينسحب .

٤ ـ ويجب أن تمثل الحصص العينية في أسهم أو حصص تم الوفاء بقيمتها كاملا .

٥ ـ ولكن استثناء مما تقدم فانه اذا كانت الحصة العينية مقدمة من جميع المكتتبين أو الشركاء كان تقديرهم لها نهائيا على أنه اذا تبين أن القيمة المقدرة تزيد على القيمة الحقيقية للحصة العينية كان هـؤلاء مسئولين بالتضامن فى مواجهة الغير عن الفرق بين القيمتين .

(ب) **أما بالنسبة للجمعية التأسيسية والتى يدخل فى اختصاصها اقــرار الحصة العينية :**

١ ـ تنعقد الجمعية التأسيسية للشركة بناء على دعوة جماعة المؤسسين أو وكيلهم ـ فى خلال شهر من قفل باب الاكتتاب أوانتهاء الموعد المحدد للمشاركة أو تقديم تقرير بتقويم الحصص العينية أيهما أقرب .

٢ ـ ويجب أن يشتمل اعلان الدعوة الى الانعقاد على اسم الشركة ونوعها ومقدار رأس المال ويوم وساعة الاجتماع ومكانه والنصاب المحدد لصحته وكذلك تحدد فى الدعوة المسائل التى سيتم طرحها للمناقشة فــى الاجتماع .

٣ ـ ويشمل الاعلان الموعد الذى تدعى اليه الجمعية للمرة الثانية اذا لم يتوافر فى الاجتماع الاول النصاب المحدد لصحته بشرط الا تزيد المدة بين الاجتماعين على خمسة عشر يوما .

٤ ـ ويتم الاعلان عن الاجتماع فى صحيفتين يوميتين تصدر احداهمــا باللغة العربية وذلك قبل الموعد المحدد له بثمانية أيام على الاقل ، كما يجوز أن توجه الدعوة الى المكتتبين أو الشركاء بخطاب موصى عليه على العنوان المبين بشهادات الاكتتاب او بغيرها من الاوراق .

٥ ـ ويشترط لصحة اجتماع الجمعية التأسيسية حضور عدد من المكتتبين وأصحاب الحصص يمثل نصف رأس المال المصدر على الأقل ، واذا لم يتوافر فى الاجتماع النصاب المنصوص وعليه وجب توجيه الدعـوة الى اجتماع ثان يعقد خلال ١٥ يوما من الاجتماع الأول ويكون

الاجتماع الثانى صحيحا اذا حضره عدد من المكتتبين وأصحاب الحصص مثل ربع رأس المال المصدر على الأقل ٠

ويكون من حق جميع الشركاء حضور هذه الجمعية أيا كان عدد أسهمهم أو مقدار حصصهم ولا تجوز الوكالة فى الحضور الا اذا كانت صادرة لأحد المكتتبين أو أصحاب الحصص وثابتة بموجب توكيل خاص مكتوب ٠

ويتولى رئاسة الجمعية التأسيسية أكبر المؤسسين أسهما أو حصة، وعند التساوى تسند الرئاسة الى أحدهم بطريق القرعة، وتنتخب الجمعية أمينا للسر وجامعي الأصوات، ويوقع الرئيس وأمين السر وجامعا الأصوات على محضر الجلسة (مادة ٢٦، ٢٧ من القانون) ٠

هذا ما يتعلق بالحصص العينية فى شركات المساهمة والتوصية بالأسهم٠

أما عن الحصة العينية فى الشركات ذات المسئولية المحدودة فانه اذا قدم الشريك حصة عينية وجب أن يبين فى عقد التأسيس الشركة نوعها وقيمتها والثمن الذى ارتضاه باقى الشركاء لها واسم الشريك ومقدار حصته فى رأس المال مقابل ما قدمه، ويكون مقدم الحصة العينية مسئولا قبل الغير عن قيمتها المقدرة لها فى عقد الشركة ويسأل باقى الشركاء بالتضامن عن أداء هذا الفرق الا اذا أثبتوا عدم علمهم بذلك (مادة ٢٩ ق) ٠

أما فى حالة زيادة رأس المال فيكون مؤسسو الشركة وكذلك المديرون مسئولين بالتضامن من قبل كل ذى شأن ولو اتفق على غير ذلك بالنسبة لكل زيادة فى قيمة الحصص العينية قررت على خلاف الواقع فى عقد تأسيس الشركة أو العقد الخاص بزيادة رأس المال ، ويعتبرون بحكم القانون مكتتبين بهذه الزيادة ، ويتعين عليهم أداؤها متى ثبت ذلك٠ (مادة ٣٠ق) ٠

أما عن تداول الأسهم التى تعطى مقابل الحصص العينية فانـــــه لايجوز تداولها قبل نشر الميزانية وحساب الأرباح والخسائر وسائر الوثائـــق الملحقة بها عن سنتين ماليتين كاملتين لا تقل كل منهما عن اثنى عشر شهرا من تاريخ تأسيس الشركـة .

ومع ذلك فانه يجوز ـ استثناء من هذا الحكم ـ أن يتم بطريـــق الحوالة نقل ملكية الاسهم التى يكتتب فيها مؤسسو الشركة من بعضهم لبعض او منهم لأحد أعضاء مجلس الادارة إذا احتاج الحصول عليها لتقديمها كضمـــان لادارته أو من ورثتهم الى الغير فى حالة الوفاة .

أما عن الجزاء المقرر فى حالة المتعمد فى تقدير الحصص، فقد نصت المادة (١٦٢) من القانون المذكور على أنه مع عدم الاخلال بالعقوبات الاشد المنصوص عليها فى القوانين الأخرى، يعاقب بالحبس لمدة لاتقل عن سنتيـــن وبغرامة لا تقل عن ألفى جنيه ولا تزيد على عشرة آلاف جنيه ـ يتحملهـــا المخالف شخصيا ـ أو باحدى هاتين العقوبتين كل من يقوم من الشركـــاء بطريق التدليس حصصا عينية بأكثر من قيمتها الحقيقية .

وفى حالة العودة أو الامتناع عن ازالة المخالفة التى صدر فيها حكم نهائى بالادانة تضاعف الغرامة المشار اليها فى حديها الادنى والاقصى.

ثانيا : القانون رقم ٢٣٠ لسنة ١٩٨٩ :

١ ـ وفقا لحكم المادة (٣) من القانون فان الحصص العينية المعتبـــرة من ضمن رأس المال المستثمر هى :

أ ـ الالات والمعدات والمواد الاولية والمستلزمات السلعية ووسائل النقل الواردة من الخارج لاقامة المشروعات أو التوسع فيها .

ب ـ وكذلك الأصول المحلية المقدمة لاستخدامها فى انشاء أحـــد المشروعات أو التوسع فيها .

٢ ـ ويكون اعادة تصدير المال المستثمر الى الخارج بناءعلى طلب صاحب الشأن بموافقة مجلس ادارة الهيئة، وعلى ذلك فاذا كان المال المستثمر قد ورد عينا فيجوز اعادة تصديره عينا (مادة ٢٣ق) .

مع ملاحظة أن الهيئة العامة للاستثمار تحل قانونا محل مصلحة الشركات بالنسبة للمشروعات في تطبيق أحكام القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ (مادة ٢٠ق) .

وتتولى الهيئة العامة للاستثمار تسجيل المال المستثمر الوارد بوحدات العملة التي ورد بها اذا ورد نقدا وتسجيل وتقديم الحصص العينية والحقوق المعنوية ومراجعة تقديم المال المستثمر عند التصرف فيه أو عند التصفية لاعادة تصدير او تحويله الى الخارج. (مادة ٤٧ق) .

٣ ـ ويتولى تقييم المال المستثمر لجنة يصدر بتشكيلها قرار من رئيس الجهاز من خمسة على الاقل وسبعة على الاكثر من الاعضاء بنهم رئيس اللجنة على أن يكونوا من ذوى الخبرة المتخصصة ويحدد القرار مهمة اللجنة والمدة المقرر لانجازها .

وتتولى اللجنة تقييم المال المستثمر الوارد عينا من الخارج، واذا كانت الاصول المقدمة كحصة عينية مملوكة للدولة أو لا حدى الهيئات العامة أو شركات او وحدات القطاع العام يتعين أن تضم اللجنة بين أعضائها مندوبا عن كل من الجهاز المركزي للمحاسبات ووزارة المالية وبنك الاستثمار القومي (مادة ٣١ ل ٠ت) .

٤ ـ وعلى هذه اللجنة الاطلاع على فواتير الشراء ومستندات الملكية والبيانات والسجلات وشهادات تسجيل ايرادات الاختراع والعلامات التجارية وغيرها من الوثائق والمستندات الضرورية وكذلك على القيمة المقدرة ، بمعرفة مصلحة الجمارك أو الاسعار العالمية.

وتعد اللجنة تقريرا بنتيجة التقييم يوقعه رئيسها وأعضاؤها، ويتعين أن يتضمن التقرير بيانا بنوع وطبيعة المال المستثمر والاجراءات

التى اتبعتها اللجنة والأسس التى اعتمدت عليها فى تقريرها وأن ترفق بالتقرير صورة من المستندات والوثائق والشهادات والفواتير التى استندت اليها (مادة ٣٣ ل ٠ ث) ٠

وعلى أن تخطر الهيئة المستثمر بصورة من تقرير لجنة التقييم لابداء الرأى فيه كتابة خلال سبعة أيام من تاريخ استلامه ، فاذا ما وافق على ما انتهت اليه اللجنة يعرض التقرير على رئيس الجهاز التنفيذى للهيئة لاعتماده أما اذا اعترض المستثمر على ما انتهت اليه اللجنة يتعين عرض التقرير مع اعتراضاته على اللجنة لابداء ما تراه خلال ثلاثة أيام قبل العرض على رئيس الجهاز ، ويكون قرار رئيس الجهاز بعد ذلك نهائيا ويخطر به ذوى الشأن والذى له الحق فى أن يتظلم للوزير كتابة مع قرار رئيس الجهاز بشأن التقييم خلال ثلاثين يوما من تاريخ اخطاره باعتماد رئيس الجهاز للتقييم، ويتولى الفصل فى هذا التظلم لجنة تشكل بقرار من الوزير من عدد فردى لا يزيد على سبعة أعضاء من ذوى الخبرة الفنية والقانونية والمالية بما فيهم الرئيس، ويعتبر قرار لجنة التظلمات نهائيا بعد اعتماده من الوزير ويؤدى المشروع للهيئة مقابلا مقدار واحد فى الألف من قيمة الحصة محل التقييم بحد أدنى ألف جنيه، وحد أقصى خمسة الاف جنيه على ذمة اتعاب الخبراء الذين تستعين بهم الهيئة فى هذا الشأن ٠

ويصدر قرار من مجلس ادارة الهيئة بقواعد تحديد أتعاب رئيس وأعضاء لجان التقييم والتظلمات ٠

ثالثا : المعاملة الضريبية :

اما بخصوص المعاملة الضريبية اذا ما اعيد تقييم أصول المنشأة الفردية أو شركة الاشخاص عند تقديمها كحصة عينية نظير الاسهم فى رأس مال شركة مساهمة ٠

أولا قبل الاجابة على هذه النقطة تجدر الاشارة الى أن الاندماج

فيما بين شركات الاشخاص وبعضها البعض وما ينتج عن هذا الاندماج من ربح فانه يخضع للضريبة على الارباح التجارية والصناعية ٠

أما عن اندماج شركة أشخاص فى شركة أموال فان المعاملة الضريبية تتضح فيما يلى :

١ ـ فقد نصت المادة (١٧) من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ فى فقرتها الثالثة والرابعة على ألا تسرى الضريبة أى الضريبة على الارباح التجارية والصناعية ـ (الأرباح الناتجة عن اعادة تقييم أصول المنشأة الفردية أو شركة الاشخاص عند تقديمها كحصة عينية نظير الاسهام فى رأس مال شركة مساهمة أو عند اندماجها فى شركة مساهمة وذلك كله بشرط عدم تصرف مقدم الحصة العينية أو صاحب المنشأة او الشركاء بحسب الاحوال من الاسهم المقابلة لانصبتهم مدة خمس سنوات) ٠ (فقرة ثالثة) ٠

(كما لا تسرى الضريبة على الارباح الناتجة من اعادة تقييم أصول المنشأة الفردية وشركة الاشخاص عند تحويلها الى شركة من شركات المساهمة) ٠ (فقرة رابعة) ٠

٢ ـ وبالنسبة للاندماج فى شركات المساهمة بالذات فقد صدر القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ـ وهو قانون لاحق للقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ باصدار قانون الضرائب على الدخل ـ ونظم الاندماج فى المواد من ١٣٠ الى ١٣٥ وأباح اندماج شركات الاشخاص فى شركات مساهمةمصرية قائمة، فى حين نص فى المادة (١٣٤) منه على اعفاء الشركات المندمجة ومساهموها وكذلك اعفاء الشركة المندمج فيها أو الشركة الناتجة من جميع الضرائب والرسوم التى تستحق بسبب الاندماج ٠

وبالرجوع الى القواعد القانونية العامة المقررة فى المادة (٢) من القانون المدنييتضح أنها تنص على الاتى :

(لايجوز الغاء نص تشريعى الا بتشريع لاحق ينص صراحة على هذا الاعفاء، أو يشتمل على نص يتعارض مع نص التشريع القديم، أوينظم من جديد الموضوع الذى سبق أن قرر قواعده ذلك التشريع) ٠

وعلى ذلك فان نص الفقرة الثالثة من المادة(١٧) من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ باصدار قانون الضرائب على الدخل عندما اشترط للاعفاء من الضريبة عند اندماج شركة أشخاص فى شركة مساهمة احتفاظ الشركاء بالاسهم المقابلة لا نصبتهم مدة خمس سنوات فان هذا الاشتراط يتعارض تماما مع الاعفاء المطلق ودون أية شروط من جميع الضرائب والرسوم التى تستحق بسبب الاندماج والمنصوص عليها فى المادة(١٣٤) من القانون اللاحق رقم١٥٩ لسنة ١٩٨١ ، هذا من جهة ومن جهة أخرى فان المشرع عندما يصدر قانون ما يفترض فيه أنه يعلم بجميع القوانين السابقة على هذا القانون والتى تمس أو تتعلق بالقانون الجديد الذى يصدره المشرع٠

تأسيسا على ذلك ، ووفقا لنص المادة(٢) من القانون المدنى، وهى القواعد القانونية العامة، فانالمؤلف يرى أن نصالفقرة الثالثة من المادة (١٧) من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ـ بالنسبة لاندماج شركة الاشخاص فى شركة مساهمة مصرية ـ واشتراطه احتفاظ الشركاء للاسهم المقابلة لانصبتهم لمدة خمس سنوات أن هذا الاشتراط قد سقط دستوريا وتشريعيا بصدور القانون اللاحق رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ والذى أعطى اعفاء مطلقا بدون اية شروط ـ الشركات المندمجة وساهموها ، وكذلك الشركة المندمج فيها او الشركة الناتجة من جميع الضرائب والرسوم التى تستحق بسبب الاندماج٠

والقول بغير هذا معناه تعارض نص الفقرة الثالثة من المادة(١٧) من القانون رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١ مع نص المادة(١٣٤) من القانون اللاحق رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ وهو أمر غير مقبول دستوريا ٠ وتشريعيا ٠

الفصل السادس
الاقرارات والتزامات الشركـات

١/٦ الملتزمون بتقديم الاقرار :

حددت المواد ١٢١ ، ١٢٢ من القانون (١٥٧) لسنة ١٩٨١ الجهات الملتزمة بتقديم الاقرار حيث فرقت بين هذه الجهات فتم تقسيمها الى :

ـ شركات المساهمة وشركات التوصية بالاسهم والشركات ذات المسئوليـة المحدودة الخاضعة لاحكام القانون رقم (٢٦) لسنة ١٩٥٤ المشار اليه (القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١) .

ـ البنوك والشركات والمنشآت الاجنبية التى تعمل فى مصر ســـــواء اكانت أصلية أو كان مركزها الرئيسى فى الخارج او كانت فروعا لهذه البنـــــــوك والشركات بالنسبة للارباح التى تحققها عند مباشرة نشاطها فى مصر .

وقد جاء ترتيبها فى المادة (١١١) من القانون تحت بند ١ ، ٣ .
أما البنود ٢ ، ٤ فى المادة السابقة فهى :

ـ بنوك وشركات ووحدات القطاع العام .
ـ الهيئات العامة وغيرها من الاشخاص الاعتبارية العامة بالنسبة لمـــا تزاولة من نشاط خاضع للضريبة .

٢/٦ كيفية تقديم الاقرارات :

المادة (١٢١) على الجهات المنصوص عليها فى البنود ١ ، ٣ مـــــــن المادة (١١١) من هذا القانون ان تقدم الى مأمورية الضرائب المختصة خـــلال ثلاثين يوما من تاريخ اقرار الجمعية العمومية للحساب السنوى أو خلال ثلاثين يوما من التاريخ المحدد فى نظام الشركة لتصديق الجمعية العمومية عليـــــه ، اقرار مبينا فيه مقدار أرباحها أو خسائرها حسب الأحوال معتمدا من أحـــــد المحاسبين المقيدين بالسجل العام للمحاسبين والمراجعين طبقا لاحكـــــــام القانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٥١ بمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة مرفقا بـــــه

صورة من حساب التشغيل والمتاجرة والارباح والخسائر وصورة من آخر ميزانية معتمدة وكشف ببيان الاستهلاكات التي أجرتها الشركة مع بيان المبادىء المحاسبية التى بنيت عليها جميع الارقام الواردة فى الاقرار ويجب ان تكون جميع هذه الاوراق موقعة من المحاسب المشار اليه بما يفيد أنها تمثل المركز المالى الحقيقى للجهة .

وتؤدى الضريبة من واقع الاقرار فى الميعاد المحدد لتقديمه. وتلزم الجهة التى لم تقدم الاقرار فى الميعاد بسداد مبلغ اضافي يعادل ٢٠٪ من الضريبة المستحقة من واقع الربط النهائى يخفض الى النصف في حالة الاتفاق بين الجهة والمصلحة دون احالة الى لجان الطعن " . وقد أوضحت اللائحة التنفيذية لقانون الدخل كيفية تقديم الاقرار بالمادة ٥٩ منها .

٣/٦ **ميعاد تقديم الاقرارات :**

وقد حددت المواد ١٢١ ، ١٢٢ المواعيد الخاصة بتقديم الاقرار ففى المادة ١٢١ افادت بأن على الجهات المشار اليها فى البنود ١ ، ٣ من المادة ١١١ من القانون ٥٧ لسنة ٨١ أن تقدم اقرارها خلال ثلاثين يوما من تاريخ اقرار الجمعية العمومية للحساب السنوى او خلال ثلاثين يوما من التارخ المحدد فى نظام الشركة لتصديق الجمعية العمومية عليه.

والسبب فى عدم تحديد تاريخ معين او محدد يرجع الى اختلاف بدء نشاط كل شركة وبداية السنة المالية لها ، وقد حدد قانون الشركات تاريخ اعتماد الجمعية العمومية بستة أشهر كحد أقصى من انتهاء السنة المالية وأن تقدم الاقرار خلال ثلاثين يوما من تاريخ الاعتماد ، وقد جاء بالتعليمات التفسيرية رقم ٧ لسنة ١٩٨٢ أنه على البنوك والشركات والمنشآت الاجنبية ان تقدم خلال ثلاثين يوما من تاريخ اقرار الجمعية العمومية للحساب السنوى أو خلال ثلاثين يوما من التاريخ المحدد فى نظام الشركة لتصديق الجمعية العمومية عليه على الا يتجاوز هذا التارخ ستة أشهر من تاريخ انتهاء حسابها السنوى وفقا لاحكام المادة ٦٤ من القانون ١٥٩ لسنة ٨١ .

كما جاء فى المادة ١٢٢ من القانون ١٥٧ لسنة ٨١ ما معنـــاه أن الجهات المنصوص عليها فى البندين ٢ ، ٤ من المادة ١١١ عليها أن تقدم الـــى مأمورية الضرائب المختصة خلال ثلاثين يوما من تاريخ انتهاء الاجل المحدد قانونا لتقديم ميزانياتها اقرار موقتا وأن تقدم خلال ثلاثين يوما من تاريخ اعتمـــــاد ميزانياتها اقرارا نهائيا .

والمقصود بالمدة المحددة قانونا هو القانون الذى ينظم هذه الامـــور فى شركات القطاع العام والبنوك والهيئات العامة .

٤/٦ اداء الضريبة من واقع الاقرار :

١ ـ جاء بنص المادة ١٢١ ما معناه أنه على الجهات المنصوص عليهـــا فى البند ١ ، ٣ من المادة ١١١ أن تقوم بأداء الضريبة من واقع الاقرار فـــى الميعاد المحدد لتقديم الاقرارات .

٢ ـ والمادة ١٢٢ من القانون أفادت بأن على الجهات المنصوص عليها فى البند ٢ ، ٤ من المادة ١١١ أن تقوم بأداء الضريبة على الاقرار الموقـــت ومن واقعه وفى حالة تقديم الاقرار النهائى فانها تقوم بأداء فرق الضريبة ان وجد او استرداد ما دفعته بالزيادة عما استحق عليها طبقا لاقرارها النهائى .

٥/٦ جزاء عدم تقديم الاقرار :

جاء بنص المادة ١٢١ من القانون ما معناه أنه على الجهات التى لـــم تقدم الاقرار فى الميعاد الذى حدده القانون أن تقوم بسداد مبلغ اضافـــــى للضريبة يعادل ٢٠٪ من الضريبة المستحقة من واقع الربط النهائى .

ويخفض هذا الجزاء الى النصف فى حالة الاتفاق بين المأموريـــــة والممول دون الاحالة الى لجان الطعن وذلك بالنسبة للجهات المنصوص عليها فى البنود ١ ، ٣ من المادة ١١١ .

(نموذج رقم ١٩ ضرائب شركات أموال)

وزارة المالية

مصلحة الضرائب

مأمورية ____________

شارع ____________

رقم الملف ____________

بيانات تملأ بمعرفة المأمورية

الإقرار وارد برقم ________ بتاريخ / / ١٩٨ توقيع كاتب الوارد ______

الضريبة المستحقة ______ ______ توقيع مأمور الفحص ______
(مليم / جنيه)

قيد ببطاقة الإقرار رقم ________ بتاريخ / / ١٩٨ توقيع المأمور ______

قيد ببطاقة الحساب الجاري ________ بتاريخ / / ١٩٨ توقيع الكاتب ______

إقرار عن أرباح شركات الأموال المؤيدة بحسابات

عن نتيجة الأعمال في المدة من / / ١٩ إلى / / ١٩

اسم الشركة أو المنشأة ____________

نوع المنشأة : (شركة مساهمة مصرية أو أجنبية ، توصية بالأسهم ، ذات مسئولية محدودة ... الخ) ____________

نوع النشاط ____________

عنوان مركز الإدارة ____________

بيان الفروع

رقم مسلسل	عنوان ووصف المكان	الغرض المستعمل فيه المكان	اسم المالك

ملاحظات :

١ — يجوز إيراد البيانات في كشف مستقل يرفق مع هذا الإقرار إذا ضاق المكان .

٢ — البيانات الواردة في هذا الإقرار تشمل الأرباح الناتجة عن المنشأة وكافة فروعها الموضح عناوينها في هذا الإقرار .

٣ — إملأ النموذج رقم ٥ إحصاء المرافق عند تقديم الإقرار .

رقم ملف المنشأة الخاص بالضريبة على شركات الأموال هو ____________

الرجا مراعاة ذكر هذا الرقم دائما على المكاتبات المرسلة إلى مأمورية الضرائب المختصة

نتيجة أعمال السنة المالية من / / ١٩ إلى / / ١٩

جنيه	مليم

الارباح من واقع حساب الارباح والخسائر (مرفق رقم ————)

جنيه	مليم

اولا ـــ يضاف إليها : مبالغ لا تعتبر تكاليف من وجهة نظر الضرائب

١ ـــ احتياطيات ....

٢ ـــ استهلاكات زائدة ....

٣ ـــ تبرعات لا تجيزها المادة ١١٤ من القانون ....

٤ ـــ مكافآت اعضاء مجلس الإدارة غير الخاضعة لإحدى الضرائب النوعية أو معفاة منها

٥ ـــ مكافآت للعاملين يزيد مجموعها عن مرتب ثلاثة شهور ....

٦ ـــ رسم الدمغة النسبى على الأسهم والسندات وما فى حكمها ....

مجموع الإضافات

الجملة ... ..

ثانيا يخصم منها :

(أ) طبقا للمادة ١١٤ والمادة ١١٥ :

مبالغ تعتبر من التكاليف ولم تدرج فى حساب الارباح والخسائر

١ ـــ ديون معدومة خصمت من الاحتياطى ....

٢ ـــ تعويضات ترك خدمة دفعت فى سنة المحاسبة وخصمت من الاحتياطى ....

٣ ـــ فروق الاستهلاكات العادية والاستهلاكات الإضافية للآلات والمعدات الحديثة ...

٤ ـــ القيمة الإيجارية للعقارات المملوكة للمنشأة وتشغلها ....

٥ ـــ أقساط التأمين الاجتماعى لصالح العاملين ....

٦ ـــ الخصومات المحددة بالمادة ١١٤ ....

٧ ـــ الضرائب التى تدفعها المنشأة عدا الضريبة على ارباح شركات الأموال ....

٨ ـــ الأرباح التى تلتزم الشركة بتوزيعها نقدا على العاملين طبقا للقوانين ....

٩ ـــ مقابل الحضور الذى يدفع للمساهمين بمناسبة انعقاد الجمعية العمومية ....

١٠ ـــ خسائر مرحلة من سنوات سابقة طبقا لأحكام المادة ١١٥ ....

(ب) طبقا للمادة ١١٨ من القانون :

١ ـــ ٩٠٪ من إيرادات رؤوس الأموال المنقولة والمملوكة للمنشأة ....

٢ ـــ ٩٠٪ من إيرادات العقارات المملوكة للمنشأة ....

الجملة ...

البيان	مليم	جنيه	مليم	جنيه
مجموع الإضافات				
ما قبله				
(جـ) طبقا للمادة ١١٩ من القانون				
١ ـــ استهلاكات راس المال التى تجريها الشركات الحاصلة على امتياز				
(د) طبقا للبنود ١ ، ٢ ، ٣ ، ٤ من المادة ١٢٠ من القانون :				
١ ـــ نسبة من راس مال الشركات المساهمة المقيدة فى سوق الاوراق المالية				
٢ ـــ الارباح الناتجة من إدماج الشركة فى شركة اخرى او اكثر				
٣ ـــ ما تنتجه اسهم او حصص الشركات او الجهات المنصوص عليها فى المادة ١١١ فى تاسيس شركة مساهمة اخرى				
٤ ـــ الارباح التى توزعها شركات المساهمة المصرية التى يكون الغرض منها استثمار أموالها فى الأسهم والسندات				
مجموع الخصومات				
الارباح التى يستحق عليها الضريبة				

اعتماد المحاسب ــــــــــــــــــــ

رقم القيد فى السجل ــــــــــــــــــــ

تحريرا فى / / ١٩٨

توقيع عضو مجلس الإدارة او المدير

ــــــــــــــــــــ

(نموذج رقم ١٤ ، مؤقت ع ضرائب شركات اموال)

وزارة المالية

مصلحة الضرائب

مأمورية ________

شارع ________

رقم الملف ________

إقرار مؤقت عن الضريبة على أرباح شركات الأموال

عن نتيجة الأعمال فى المدة من ________ سنة ١٩ إلى ________ سنه

اسم الهيئة العامة او الشركة او الوحدة الاقتصادية ________

نوعهـا هيئة عامة ـــ شركة أو وحدة قطاع عام ـــ (يبين شكلها القانونى) ________

نوع النشاط ________

المركز الرئيسى ________

ملاحظـات :

١ ـــ يجوز إيراد البيانات فى كشف مستقل يرفق مع هذا الإقرار .

٢ ـــ البيانات الواردة فى هذا الإقرار تشمل الأرباح الناتجة من المنشأة وكافة فروعها .

٣ ـــ يملأ البيان الإحصائى " نموذج رقم ٥ إحصاء " المرافق عند تقديم الإقرار .

بيانات تملاها المأمورية	
وارد برقم ________ بتاريخ / / ١٩	توقيع كاتب الوارد
الضريبة المستحقة حسب الإقرار المؤقت	مليم ـــ جنيه
قيد بطاقة الإقرار رقم ________ بتاريخ / / ١٩	توقيع مأمور الحصر
قيد ببطاقة الحساب الجارى رقم ________ بتاريخ / / ١٩	توقيع المختص

الهيئة العامة لشئون المطابع الأميرية - ٩٠٣ - ١٩٨٤ - ١٠٠٠

نتيجة اعمال السنة المالية من / / ١٩ إلى / / ١٩

البيان	مليم	جنيه
الارباح من واقع حساب الأرباح والخسائر والميزانية العمومية (مرفق رقم ---- ورقم ---)		
أولا ـ يضاف إليها		
مبالغ لا تعتبر من التكاليف فى قانون الضرائب :		
١ ـ احتياطيات ...		
٢ ـ استهلاكات زائدة ..		
٣ ـ تبرعات لا تجيزها المادة ١١٤ من القانون ...		
٤ ـ مكافآت للعاملين يزيد مجملها على مرتب ثلاثة شهور ...		
٥ ـ رسم الدمغة النسبى على الأسهم والسندات وما فى حكمها ...		
مجموع الإضافات		
الجملة		
ثانيا ـ يخصم منها		
مبالغ تعتبر من التكاليف ولم تدرج فى حساب الأرباح والخسائر		
(أ) طبقا للمادتين ١١٤ ، ١١٥ من القانون :		
١ ـ ديون معدومة خصمت من الاحتياطى ...		
٢ ـ تعويضات ترك الخدمة دفعت فى سنة المحاسبة وخصمت من الاحتياطى		
٣ ـ فروق الاستهلاكات العادية والاستهلاكات الإضافية للآلات والمعدات الحديثة ...		
٤ ـ القيمة الإيجارية للعقارات المملوكة للمنشأة والتى تشغلها ...		
٥ ـ أقساط التأمين الاجتماعى لصالح العاملين ...		
٦ ـ المخصصات المحددة بالمادة ١١٤ من القانون		
٧ ـ الضرائب التى تدفعها المنشأة على الضريبة على أرباح شركات الأموال ...		
٨ ـ الارباح التى تلتزم الشركة بتوزيعها على العاملين طبقا للقوانين ...		
٩ ـ مقابل الحضور الذى يدفع للمساهمين بمناسبة انعقاد الجمعية العمومية		
١٠ ـ خسائر مرحلة من سنوات سابقة ...		
(ب) طبقا للمادة ١١٨ من القانون :		
١ ـ ٩٠٪ من إيرادات رؤوس الأموال المنقولة المملوكة للمنشأة ...		
٢ ـ ٩٠٪ من إيرادات العقارات المملوكة للمنشأة ...		
خصومات أخرى (تبين صفتها) ...		
مجموع الخصومات ...		
الأرباح التى تستحق عليها الضريبة ...		

توقيع المحاسب / أو مراقب الجهاز المركزى للمحاسبات

توقيع عضو مجلس الإدارة أو المدير

تحريرا فى / / ١٩

(استمارة رقم ٥ إحصاء ضرائب « شركات أموال »)

عن إقرار مؤقت

السيد / رئيس مأمورية ضرائب ________________

تنفيذا للمادة رقم ٦٠ من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ - أتشرف بأن أوضح فيما يلي البيانات

الآتية وذلك عن السنة المالية من __________ إلى __________ والمقدم عنها الإقرار المرفق .

اسم الجهة __________ رقم الملف __________

نوع المنشأة (هيئة — مؤسسة عامة — وحدة اقتصادية تابعة يبين شكلها القانوني) __________

نوع النشاط __________ عنوان المنشأة __________

	مليم	جنيه	مليم	جنيه
رأس المال المدفوع				
بضاعة أول المدة :				
خامات وبضاعة تحت التشغيل				
بضاعة جاهزة				
مشتريات				
مصروفات صناعية وتجارية				
مبيعات				
بضاعة آخر المدة :				
خامات تحت التشغيل				
بضاعة جاهزة				
مجمل الربح				
مرتبات ومصروفات واستهلاكات ..				
مرتبات العاملين				
مصروفات الإيجار والمياه والنور ..				
استهلاكات				
مصروفات أخرى				
صافي الربح أو الخسارة الدفترية				
صافي الربح أو الخسارة الضريبية				
الضريبة المستحقة حسب الإقرار المؤقت				
الضريبة المسددة مع الإقرار المؤقت				

تحريرا في / / ١٩

توقيع الموظف المختص بالجهة مقدمة الإقرار

____

ملاحظة : تحفظ المأمورية هذه الصورة وترسله فورا إلى الإدارة العامة للنشاط والإحصاء .

وزارة المالية

مصلحة الضرائب

(نموذج رقم ١٤ «نهائى» ضرائب شركات أموال)

مأمورية ________

شارع ________

رقم الملف ________

إقرار نهائى عن أرباح شركات الأموال

عن نتيجة الأعمال فى المدة من / / ١٩ إلى / / ١٩

اسم الهيئة العامة أو المؤسسة أو الوحدة الاقتصادية ________

نوعها : هيئة عامة — مؤسسة عامة — وحدة اقتصادية تابعة يبين شكلها القانونى ________

نوع النشاط : ________

المركز الرئيسى : ________

ملاحظات :

١ — يجوز إيراد البيانات فى كشف مستقل يرفق مع هذا الإقرار .
٢ — البيانات الواردة فى هذا الإقرار تشمل الأرباح الناتجة من المنشأة وفروعها كافة .
٣ — تملأ خانات الاستمارة رقم (٥) إحصاء المرفقة عند تسليم الإقرار .

الهيئة العامة لشئون المطابع الأميرية

بيانات تملؤها المأمورية

وارد رقم ——— بتاريخ / / ١٩   توقيع كاتب الوارد ________

	مليم	جنيه
الضريبة المستحقة حسب الإقرار المؤقت	——	——
الضريبة المسددة حسب الإقرار المؤقت	——	——
الضريبة المستحقة حسب الإقرار النهائى	——	——

الفروق : بالزيادة / بالنقص

قيد ببطاقة الإقرار رقم ——— بتاريخ / / ١٩

توقيع مأمور الفحص ________

قيد ببطاقة الحساب الجارى رقم ——— بتاريخ / / ١٩

توقيع المختص ________

نتيجة أعمال السنة المالية من / / ١٩ إلى / / ١٩

مليم	جنيه	
		الأرباح من واقع حساب الأرباح والخسائر (مرفق رقم ——— ودوقع ———) .. ..

أولا — يضاف إليها :

مبالغ لا تعتبر من التكاليف وفقا لقانون الضرائب :

مليم	جنيه	
		١ — احتياطات .. ..
		٢ — استهلاكات زائدة .. ..
		٣ — تبرعات لا تجيزها المادة ١١٤ من القانون .. ..
		٤ — مكافآت العاملين التي يزيد مجموعها عن مرتب ثلاثة شهور .. ..
		٥ — رسم الدمغة النسبي عن الأسهم والسندات وما في حكمها .. ..
		مجموع الإضافات .. ..
		الجملة .. ..

ثانيا — يخصم منها :

مبالغ تعتبر من التكاليف وتدرج في حساب الأرباح والخسائر :

(أ) طبقا للمادتين ١١٤ ، ١١٥ من القانون :

مليم	جنيه	
		١ — ديون معدومة خصمت من الاحتياطي .. ..
		٢ — تعويضات ترك الخدمة دفعت في سنة المحاسبة وخصمت من الاحتياطي ..
		٣ — فروق الاستهلاكات المدينة والاستهلاكات الإضافية للآلات والمعدات الحديثة ..
		٤ — القيمة الإيجارية للعقارات المملوكة للمنشأة التي تشغلها .. ..
		٥ — أقساط التأمين الاجتماعي لصالح العاملين .. ..
		٦ — التبرعات المحددة بالمادة ١١٤ من القانون .. ..
		٧ — الضرائب التي تدفعها المنشأة عدا الضريبة على أرباح شركات الأموال .. .. ..
		٨ — الأرباح التي تلتزم الشركة بتوزيعها على العاملين طبقا للقوانين .. ..
		٩ — مقابل الحضور الذي يدفع للمساهمين بمناسبة انعقاد الجمعية العمومية ..
		١٠ — خسائر مرحلة من سنوات سابقة .. ..

(ب) طبقا للمادة ١١٨ من القانون :

مليم	جنيه	
		١ — ٩٠٪ من إيرادات رؤوس الأموال المنقولة المملوكة للمنشأة .. ..
		٢ — ٩٠٪ من إيرادات العقارات المملوكة للمنشأة .. ..

(ج) خصومات أخرى (تبين صفتها) :

مليم	جنيه	
		مجموع الخصومات .. ..
		الأرباح التي تستحق عليها الضريبة ..

توقيع المحاسب أو مراقب الجهاز المركزي للمحاسبات

توقيع عضو مجلس الإدارة أو المدير

تحريرا في / / ١٩

(استمارة رقم ٥ إحصاء شركات أموال ٥)

عن إقرار نهائى

السيد/ رئيس مأمورية ضرائب ________________

تنفيذاً للمادة رقم ٦٠ من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ أتشرف بأن أوضح فيما يلى البيانات الآتية عن السنة المالية من ________ إلى ________ المقدم عنها الإقرار المرفق .

اسم المنشأة ________________ رقم الملف ________________

نوع المنشأة (هيئة عامة — مؤسسة عامة — وحدة اقتصادية تابعة — يبين شكلها القانونى) ________________

نوع النشاط ________________ عنوان المنشأة ________________

البيان	مليم	جنيه	مليم	جنيه
رأس المال المدفوع				
بضاعة أول المدة :				
خامات بضاعة تحت التشغيل				
بضاعة جاهزة				
مشتريات				
مصروفات صناعة وتجارية				
مبيعات				
بضاعة آخر المدة :				
خامات تحت التشغيل				
بضاعة جاهزة				
مجمل الربح				
مرتبات ومصروفات واستهلاكات :				
مرتبات العاملين				
مصروفات الإيجار والمياه والنور				
استهلاكات				
مصروفات أخرى				
صافى الربح أو الخسارة الدفترية				
صافى الربح أو الخسارة الضريبية				
الضريبة المستحقة حسب الإقرار المؤقت				
الضريبة المسددة عن الإقرار المؤقت				
الضريبة المستحقة حسب الإقرار النهائى				
الفروق بالزيادة / بالنقص				

تحريراً فى / / ١٩ توقيع الموظف المختص بالجهة مقدمة الإقرار ________________

ملاحظة : تفصل المأمورية هذا النموذج وترسله بمعرفتها إلى المراقبة العامة للنشاط والإحصاء فور وصوله .

(١٣٣أ) (نموذج رقم ٥ ضرائب شركات أموال)

مصلحة الضرائب

مأمورية ضرائب : ______

ملف رقـــم : ______

إخطار بأداء مبلغ إضافى للضريبة على أرباح
شركات الأمـــوال

السيد / ______

يقضى القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بتحديد مبلغ إضافى للضريبة بالنسب وفى الأحوال الآتية :

(١) ٢٠٪ [١] من الضريبة المستحقة من واقع الربط النهائى إذا لم يقدم الإقرار فى الميعاد (المادة ١٢١) .

(٢) ١٠٪ [٢] من فروق الضريبة من واقع الربط النهائى الناتج عن تصحيح الإقرار أو تعديله أو عدم الاعتداد به بحد أقصى ١٠٠٠ جنيه (المادة ١٢٤) ولما كان ينطبق عليكم الأحكام الموضحة بالبند ______ بعاليه ، لذلك تستحق عليكم المبالغ الآتى بيانها :

______

______

______

نرجو أداءها فورا حتى لانضطر إلى اتخاذ إجراءات تحصيلها طبقا لأحكام القانون رقم ٣٠٨ لسنة ١٩٥٥

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام ،،

تحريرا فى / / ١٩ المأمور ______ المراجع ______ رئيس المأمورية ______

---

(١) يخفض هذا المبلغ إلى النصف إذا تم الاتفاق بين الممول والمصلحة دون الاحالة إلى لجان الطعن .

(٢) يضاعف هذا المبلغ فى حالة تكرار المخالفة فى السنة التالية مباشرة ، ويزاد إلى ثلاثة أمثال عند تكرار المخالفة فى أى سنة من السنوات التالية .

٦/٦ الاقرار الموقت والنهائى :

المبدأ هو أن تقدم كل الجهات المذكورة فى المادة ١١١ من القانون اقرار نهائيا ولكن الجهات الواردة فى البندين ٢، ٤، من المادة ١١١ لهـا استثناء وهو أن تقدم اقرار موقت وذلك لحين تقديم الاقرار النهائى وذلك حتى لا يوقع عليها الجزاء الذى حدده القانون وهذا يرجع الى طبيعة نشاط هذه الجهات، كما أن اعتماد الميزانية ومناقشتها يستغرق وقتا طويلا وقد يؤدى هذا الى عدم تقديم الاقرار فى الميعاد الذى حدده القانون.

٧/٦ التزام الشركات :

جاء فى نص المادة ١٢٣ من القانون ١٥٧ لسنة ٨١، على كل شركة أن تقدم الى مأمورية الضرائب المختصة محاضر وملخصات القرارات التى تصدرها الجمعية العمومية وكذلك القرارات التى تصدر من مجلس الادارة اومجالس المراقبة المتعلقة بتوزيع الارباح وذلك كله فى ميعاد غايته ثلاثين يوما من تاريخ صدورها".

الفصل السابع
اجراءات ربط الضريبةوتحصيلها

١/٧ المقصود بربط الضريبة والاشخاص التي تربط باسمهم الضريبة : (١)

ويقصد بربط الضريبة تحديد المبلغ الذى يلزم الممول بدفعه ويكـــون ذلك بتحديد الربح الخاضع للضريبة أو بتعبير أدق تحديد الوعاء الضريبى، ثـم يتم تطبيق السعر المقرر بالنسبة للسنة موضوع المحاسبة، هذا وتتماثــــل اجراءات وقواعد ربط الضريبة على أرباح الشركات مع تلك الخاصة بالضريبة علـــى الأرباح التجارية والصناعية •

وعادة ما تبدأ اجراءات ربط الضريبة بتقديم اقرار الشركة ثم يلى ذلــك فحص هذا الاقرار وفى ضوء ذلك يتم تحديد وعاء الضريبة الذى يتم الربـــط على أساسه •

الاشخاص التي تربط باسمهم الضريبة : تربط الضريبة باسم الممـــول الذى تخضع أرباحه للضريبة سواء أكان هذا الممول شخصا طبيعيا أو اعتباريا •

٢/٧ الواقعة المنشئة للضريبة :

لا تختلف لحظة تحقق الواقعة المنشئة لدين الضريبة فى ذمـــة الاشخاص الاعتباريين الخاضعين لاحكامها وهى شركات الأموال الموضحة بالبنود الأربعة من المادة ١١١ من القانون عن الاحكام المقررة بهذا الشأن عنـــد دراسة الضريبة على الارباح التجارية والصناعية على الأشخاص الطبيعيين •

حيث أن الواقعة المنشئة لدين هذه الضريبة في ذمة المكلفيـــــن بأدائها تتمثل فى انتهاء السنة المالية للممول الخاضع بتحقيق أرباح سنوية صافية نتيجة لمختلف العمليات التى يباشرها على اختلاف أنواعها •

---

(١) تحكم المواد ١٢٤ ، ١٢٥ ، ١٢٦من القانون ١٥٧ لسنة٨١ الاجراءات المرتبطة بربط الضريبة على أرباح شركات الاموال والطعن فيها •

ومفاد ذلك أن الأصل هو الأخذ بمبدأ سنوية الضريبة وما يترتب عليه من ضرورة احترام قاعدة استقلال السنوات الضريبية ، واستثناء من ذلك فانه يمكن فى الأحوال التى تقتصر فيها النشاط الخاضع للضريبة على فترة أقل من عـــام كامل كما فى حالات توقف المنشأة عن العمل ، فتعتبر الواقعة المنشئـــة لدين الضريبة تتحقق بتحقيق الارباح الصافية عن الفترة من بداية السنة المالية للمنشآت حتى تاريخ التوقف سواء الكلى أو الجزئى.

٣/٧ اجراءات فحص وربط الضريبة :

أ ــ تطبيقا لنص المادة ١٢٤ من القانون :

١ ــ تربط الضريبة على الارباح الحقيقية الثابتة من واقع اقرار الشركة اذا قبلته مصلحة الضرائب ·

٢ ــ للمصلحة تصحيح الاقرار وتعديله كما يكون لها عدم الاعتـــداد بالاقرار وتحديد الارباح بطريق التقدير، واذا توافر لدى المصلحة من الأدلـــة ما يثبت عدم مطابقة الاقرار للحقيقة كان لها فضلا عن تصحيح الاقرار وتعديله او عدم الاعتداد به وتحديد الارباح بطريق التقدير أن تلزم الشركة بأداء مبلـغ اضافى للضريبة بواقع ١٠٪ من فرق الضريبة المستحقة بحد أقصى مقــــداره ١٠٠٠ جنيه· ويضاعف المبلغ فى حالة تكرار المخالفة فى السنة التالية مباشرة فاذا ارتكبت فى أى سنة من السنوات التالية زيد المبلغ الاضافى الى ثلاثـــة أمثاله·

ولا يسرى حكم مضاعفة المبلغ الاضافى طبقا لحكم الفقرة السابقـــة الا عند تكرار المخالفة فى الاقرارات التى تقدمها الشركة بعد اخطارها بالربـط النهائى وعناصره وبأوجه مخالفة الاقرار السابق للحقيقة·

ب ــ وتطبيقا لنص المادة ١٢٥ من القانون :

على المصلحة ان تقوم باخطار الشركة بكتاب موصى عليه بعلـــم الوصول بعناصر ربط الضريبة وبقيمتها وان تدعوها الى موافاتها كتابة بملاحظاتها على التصحيح او التعديل أو التقدير خلال شهر من تاريخ تسلم الاخطـــار ويتم الربط للضريبة على النحو التالى:

١ ـ اذا وافقت الشركة على التصحيح أو التقدير وتربط المصلحة الضريبة عليها بمقتضاه ويكون الربط غير قابل للطعن كما تكون الضريبة واجبة الأداء .

٢ ـ اذا لم توافق الشركة على التصحيح أو التقدير أو التعديل ولم تقم بالرد في الميعاد على ما طلبته المأمورية من ملاحظات على التصحيح أو التعديل أو التقدير تربط المأمورية الضريبة وفقا لما يستقر عليه رأيها وتكون واجبة الأداء على أن تخطر الشركة بهذا الربط وبعناصره بخطاب موصى عليه بعلم الوصول تحدد لها فيه ميعاد ثلاثين يوما لقبوله أو الطعن فيه طبقا لأحكام المادة ١٥٧ من هذا القانون .

فاذا وافقت الشركة على الربط أو انقضى الميعاد المشار اليه دون طعن أصبح الربط نهائيا ، أما اذا لم توافق الشركة على الربط أحيل الخلاف الى لجنة الطعن .

٣ ـ اذا لم تقدم الشركة الاقرارات والمستندات وفقا لأحكام المادتين ١٢١ ، ١٢٢ من هذا القانون ، تربط الضريبة طبقا لما يستقر عليه رأى المأمورية المختصة وتكون الضريبة واجبة الأداء . ويكون للشركة ابداء ملاحظاتها على هذا التقدير خلال ثلاثين يوما من تاريخ تسلمها الاخطار ، وللشركة أن تطعن في التقدير وفقا للاجراءات المنصوص عليها في المادة ١٥٧ من هذا القانون .

بمعنى أنه رغم رد الشركة في خلال الموعد القانونى بعدم الموافقة فان القانون نص على غير العادة وعلى غير المنطق ، بأن تصبح الضريبة واجبة الأداء وفقا لمايستقر عليه رأى المأمورية وتربط الضريبة على هذا الأساس وتخطر به الشركة وبعناصره بخطاب موصى عليه بعلم الوصول يحدد لها فيه ميعاد ثلاثين يوما لقبوله أو الطعن فيه أمام لجنة الطعن .

يرى المؤلف أن هذا الوضع الغاية في الغرابة والعجب بسبب

(نموذج رقم ٣٠٠ ع ضرائب شركات أموال)

مصلحة الضرائب

مأمورية ضرائب

ورد تنبيه بدفع ضرائب أرباح شركات الأموال عن سنة ١٩

رقم ——— عن سنة ١٩

اسم الشركة أو الجهة ——— نشاطها ———

العنوان ——— رقم الملف ——— أساس الربط ———

	الصافى الخاضع للضريبة		مقدار الضريبة المربوطة	
	مليم	جنيه	مليم	جنيه
ضريبة شركات أموال ...				
ضريبة إيرادات رؤوس الأموال المنقولة				

	مليم	جنيه
الضريبة المربوطة	———	———
التسديدات	———	———
	———	
صافى الضرائب واجبة السداد	———	———
	———	

مأمور بطاقات الحساب الجارى ——— المراجع ———

رئيس المأمورية :

بعد الاطلاع على القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بإصدار قانون ضرائب على الدخل وعلى المادة ٨٠ من اللائحة التنفيذية للقانون .

قــرر :

هذا الوارد البالغ صافيه ــــ مليم ــــ جنيه

طبقا للتفاصيل المبينة عاليه واجب النفاذ وعلى محصلى الضرائب والصيارف وكافة محصلى الحكومة أن يحصلوا الضرائب المستحقة له وأن يوردها إلى الخزائن الحكومية .
وعلى الشركة المبينة اسمها بهذا الورد سداد صافى الضرائب المستحقة المبينة عاليه وإلا أجبروا على ذلك بالطرق القانونية .

تحريرا فى : / / ١٩

مأمور بطاقات الحساب الجارى ــــ مراجع الحجز ــــ وكيل المأمورية لشئون الحجز

رئيس المأمورية

السيد / ــــــــ

نتشرف بأن نرسل لكم الورد المستحق على الشركة من الضرائب عن سنة ١٩ للعلم وتسديد الصافى المستحق نقدا أو بشيك أو بحوالة بريدية لأية خزانة حكومية أو صراف حكومى وفى حالة التسديد لغير مأمورية الضرائب المختصة نرجو إخطارنا بالجهة التى قتم بالسداد لها وتاريخ السداد ورقم الإيصال .

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام ،

تحريرا فى / / ١٩

مأمور بطاقات الحساب الجارى ــــ مراجع الحجز

عدم اطمئنان وعدم استقرار نشاط الشركة ولا سبيل الى تصحيحه الا عن طريق التعديل التشريعى •

جـ ـ طبقا لنص المادة ١٢٦ :

تسرى فيما يتعلق بالربط الاضافى وتصحيح الربط النهائى واجراءات الطعن الأحكام المنصوص عليها فى البابين السادس والسابع من الكتاب الثالث من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ • (١)

٤/٧ أداء الضريبة وتحصيلها :

تنص المادة ١٢٧ من القانون على :

" يكون تحصيل الضريبة دفعة واحدة أو على أقساط بحيث لاتتجاوز عدد السنوات الضريبية التى استحقت عنها الضريبة • واذا طرأت ظروف عامة أو خاصة بالشركة تحول دون تحصيل الضريبة وفقا لحكم الفقرة السابقة جاز لرئيس المصلحة الضرائب أو من ينوب عنه تقسيطها على مدة اطول بحيث لا تزيد على مثلي عدد السنوات الضريبية" •

وجدير بالذكر فان القانون لم ينص على النظم الخاصة بتحصيل الضريبة عند المنبع وهى نظم الخصم لحساب الضريبة، والاضافة لحساب الضريبة، والتحصيل لحساب الضريبة التى أوردها فى نطاق الضريبة على الارباح التجارية والصناعية •

غير أن الفقرة الأخيرة من المادة ١٢٧ التى أضيفت بالمادة الثانية من القانون رقم ٨٧ لسنة ٨٣ أشارت الى سريان أحكام الخصم والاضافة والتحصيل لحساب الضريبة عليها فى القسم الثانى من الفصل السادس من الباب الثانى من الكتاب الأول من هذا القانون ـ على الجهات المبينة فى البند ٢، ٣ من المادة ١١١ من هذا القانون •

---

(١) ينظر نموذج رقم (٢٠) ضرائب شركات أموال ـ اخطار بالربط الاضافى

مصلحة الضرائب

(نموذج رقم ٢٠ ضرائب شركات أموال)

إخطار بالربط الإضافى

مامورية ضرائب ———

رقم الملف / ———

يرسل بالبريد المسجل بعلم الوصول
الضريبة على أرباح شركات أموال

السيد / ———
النشاط / ———
العنوان / ———

أتشرف بإفادتكم أنه طبقا لنص المادة ١٥٢ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ولائحته التنفيذية والتى تقضى بأنه إذا ثبت لدى المصلحة بصفة قاطعة أن الأرباح أو الإيرادات التى سبق الربط عليها تقل عن الأرباح أو الإيرادات الحقيقية بسبب استعمال إحدى الطرق الاحتيالية المنصوص عليها فى المادة ١٧٨ من هذا القانون .

ولما كان ينطبق عليكم ما جاء بالبند رقم ——— من المادة ١٧٨

فنرسل إليكم هذا النموذج مبينا به ما أجرى من ربط إضافى خاص بالسنوات من ——— الى ——— والأسس التى بنى عليها الربط الإضافى ومقدار الضريبة وكذلك الأسس التى بنى عليها الربط الأصلى وأوجه النشاط التى شملها ذلك الربط .

الأسس التى بنى عليها الربط الإضافى	مقدار الضريبة	الأسس التى بنى عليها الربط الأصلى وأوجه النشاط التى شملها	مقدار الضريبة

	مليم	جنيه
جملة الضريبة المربوطة	ــــ	ــــ
٢٥٪ من قيمة الضريبة طبقا للفقرة الثانية من المادة ١٥٤	ــــ	ــــ
المجموع	ــــ	ــــ

رجاء إخطارنا بقبولكم لهذا الربط الإضافى أو طلب الطعن فيه صراحة بعريضة تودع المأمورية طبقا لحكم المادة ١٢٥ من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ .

ونوجه النظر إلى أنه إذا لم تقدموا طلب الطعن خلال شهر من تاريخ تسلمكم هذا الإخطار فإن الربط يصبح نهائيا .

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام ،،

تحريرا فى / / ١٩ مأمور عوائد المراجع

وتجدر الاشارة الى عدم خضوع الالات والمعدات التى تعتبر من أصول المنشأة لاحكام التحصيل لحساب الضريبة، حيث صدرت تعليمات المصلحة فى هذا الخصوص على النحو التالى[1] :

" تنص المادة رقم ٤٩ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ على الزام مصلحة الجمارك بتحصيل نسبة من قيمة واردات أشخاص القطاع الخاص من السلع المسموح بتوريدها للبلاد للاتجار فيها وتصنيعها تحت حساب الضريبة على الارباح التجارية والصناعية التى تستحق عليهم ويتم تحصيل هذه النسب مع الضرائب الجمركية على هذه السلع وبذات اجراءات تحصيلها.

وقد صدر القانون رقم ٨٧ لسنة ١٩٨٣ بشأن تعديل قانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١- ويقضى باضافة فقرة أخيرة للمادة ١٢٧ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بسريان أحكام الخصم والاضافة والتحصيل لحساب الضريبة المنصوص عليها فى القسم الثانى من الفصل السادس من الباب الثانى من الكتاب الأول من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ على الجهات المبينة فى البندين ١، ٣ من المادة ١١١ من نفس القانون وهى الشركات المساهمة والشركات ذات المسئولية المحدودة وشركات التوصية بالاسهم الخاضعة لأحكام القانون رقم ٢٦ لسنة ١٩٥٤ (القطاع الخاص) وكذلك البنوك والشركات والمنشآت الأجنبية التى تعمل فى مصر.

ومن حيث أن بعض هذه الجهات تقوم باستيراد آلات ومعدات ومهمات خاصة بتركيب المصانع وتعتبر من أصول هذه الشركات والمنشآت ولم تستوردها بغرض الاتجار فيها أو تصنيعها.

لذلك توجه المصلحة نظر المأموريات والادارات المختصة الى عدم خضوع هذه الرسائل لنظام التحصيل تحت حساب الضريبة على الارباح

---

(١) الكتاب الدورى للادارة العامة لبحوثضرائب الدخل بمصلحة الضرائب رقم(٥) لسنة ٨٦ بتاريخ ١٩٨٦/١٢/١.

التجارية والصناعية من جانب مصلحة الجمارك. وعليها التأكد من أن هـــــذه الواردات ليست بغرض الاتجار أو التصنيع وذلك بالرجوع الى الموافقات الاستيرادية الخاصة بهذه الرسائل وغيرها من المستندات.

ويمكن القول بأن نظام الخصم والاضافة والتحصيل تحت حســـاب الضريبة قد استهدف الاتى :

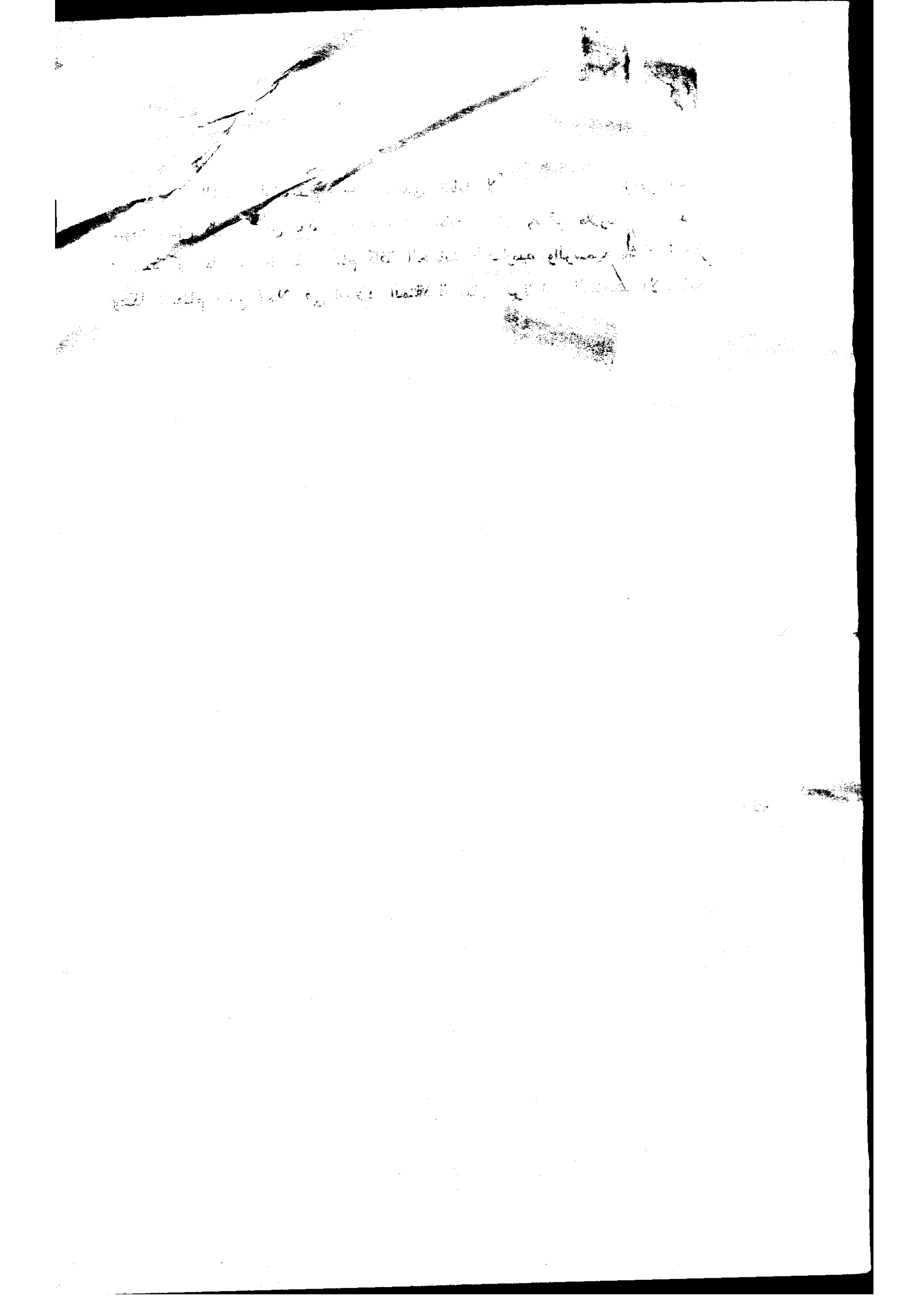
- احكام حصر المجتمع الضريبى واحكام عدم التهرب الضريبى.
- ضمان حصول الخزانة العامة على ايرادات الضريبة أولا بأول .

وبالتجربة العملية ثبت أن تطبيق هذا النظام قد أضر كثيــــرا بالمشروعات والشركات .اذ أن هذا النظام قد أدى الى ارباك الممولين واربـــاك مأموريات الضرائب فى نفس الوقت وكم من حقوق للممولين ضاعت نتيجة لهــذا النظام ، عند قيام المأموريات بتسوية الضرائب المستحقة على الممولين .

هذا فضلا عن أن هذا النظام يتنافى مع وجهة النظر القانونيـــة السليمة اذ كيف تحصل الدولة على مبالغ تحت حساب ضرائب لم تستحق قانونا بعد ، ولم تنشأ الواقعة القانونية التى تستحق الضريبة بسببها ؟ ؟ فالضريبـــة على الارباح التجارية والضريبة على أرباح شركات الأموال لاتستحق قانونا ولاتحدث الواقعة المنشئة لكل منها الا فى ختام السنة الضريبية أو المالية للمنشـــأة أو الشركة.

ولكل هذا يرى المؤلف بضرورة اعادة النظر فى نظام الخصم والاضافة والتحصيل تحت حساب الضريبة برمته، أو الغائه كلية، بعد أن ثبت عمليا اضراره الجسيم بنشاط المشروعات والشركات حيث يتضح أن قانون الضرائب رقـم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ تضمن نصوصا وأحكاما، لها أثر فعال فى حصر المجتمـع الضريبى واحكام عدم التهرب من الضرائب فضلا عن أن مصلحة الضرائب لو اتبعت نظام الرقم القومى الموحد لكل شخص فان حلقة احكام حصر المجتمع الضريبـــى

واحكام عدم التهرب الضريبى سوف تنغلق تماما لأن هذا الرقم القومى الموحـــد سوف يلازم كل شخص منذ ولادته حتى وفاته، بل ويبقى ملازما له بعد وفاتـه لتغطية كل ما له وما عليه أمام كافة الجهات الحكومية والرسمية وشبه الحكوميـة وهذا النظام متبع فعلا فى البلاد المتقدمة مثل الولايات المتحدة الامريكية.



كتب أخرى للمؤلف

١ ـ ضرائب الدخل بين التشريع الضريبى والتطبيق المحاسبى، مكتبة شادى، القاهرة، ١٩٩١٠

٢ ـ المراجعة المتقدمة، دار النهضة العربية ، القاهرة، ١٩٩١٠

٣ ـ أساليب المحاسبة للمديرين ، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٢٠

٤ ـ تخطيط ارباح منشآت الاعمال باستخدام الاساليب المتقدمة للمحاسبة الادارية، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٢٠

٥ ـ اساليب المراجعة لمراقبى الحسابات والمحاسبين القانونيين ، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٩٢٠

